

UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA  
FACULTAD DE DERECHO



Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha:  
Um Modelo para Brasil

Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani  
Santiago de Compostela, 2012



D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO, Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Profesor Titular del Departamento de Derecho Público Especial de la Universidad de Santiago de Compostela, y D. JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS, Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Profesor del Departamento de Derecho Público Especial de la Universidad de Santiago de Compostela

#### INFORMAN

Que bajo su dirección, D. Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani ha desarrollado la presenta memoria titulada “Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha: um Modelo para o Brasil”, que presenta para optar al grado de Doctor.

Considero que constituye un trabajo de Tesis Doctoral, autoriza su presentación en la Universidad de Santiago de Compostela para ser valorada por el tribunal correspondiente.

Y para que así conste a los efectos oportunos, expiden el presente certificado en Santiago de Compostela, a 6 de Febrero de 2012.

Fdo. D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

Fdo. D. JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS



UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

FACULTAD DE DERECHO



Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha:  
Um Modelo para Brasil

Tesis que presenta para la obtención del  
grado de Doctor el licenciado en Derecho  
Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani

FDO Y V.B.

FDO Y V.B.

D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

D. JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS

FDO

ROBERTO MUHÁJIR RAHNEMAY RABBANI



*Com todo amor,  
para meus pais  
Soheil & Simin.*





*"We cannot segregate the human heart from the environment outside us and say that once one of these is reformed everything will be improved. Man is organic with the world. His inner life moulds the environment and is itself also deeply affected by it. The one acts upon the other and every abiding change in the life of man is the result of these mutual reactions."*

*Shoghi Effendi*

[Carta escrita em 1933]  
*Compilation of Baha'i writings:*  
*Conservation of the Earth's Resources*, 1989.



## SUMÁRIO

<b>Lista de Abreviaturas .....</b>	<b>15</b>
<b>Resumo .....</b>	<b>23</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>25</b>
 <b>Introdução.....</b>	 <b>27</b>
 <b>Capítulo I</b>	
<b>A Tutela Jurídica do Meio Ambiente .....</b>	<b>33</b>
<i>I.1. Aproximação conceitual do meio ambiente e da poluição .....</i>	<i>34</i>
<i>I.2. A Proteção do meio ambiente pela ciência jurídica.....</i>	<i>40</i>
I.2.1. Reconhecimento do direito-dever ao meio ambiente .....	41
I.2.1.1. Na União Européia .....	47
I.2.1.2. Na Espanha.....	55
I.2.2. Princípio do poluidor-pagador como fundamento dos instrumentos de proteção do meio ambiente .....	65
I.2.2.1. Origem e evolução no plano internacional .....	66
I.2.2.2. Aplicação na Espanha.....	82
<i>I.3. Instrumentos de intervenção estatal no meio ambiente .....</i>	<i>86</i>
I.3.1. Métodos diretos: medidas administrativas e controle penal.....	89
I.3.2. Métodos indiretos: instrumentos financeiros .....	97
I.3.3. Método híbrido: licenças de emissões negociáveis .....	108

## Capítulo II

### A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente ..... 119

#### *II.1. A tributação ambiental* ..... 120

##### II.1.1. Comparação dos métodos de intervenção estatal ..... 121

##### II.1.2. A reforma fiscal verde e a teoria do duplo dividendo..... 134

##### II.1.3. Conceito e classificações da tributação ambiental ..... 141

#### *II.2. Fundamentos jurídico-constitucionais da extrafiscalidade ambiental na Espanha* ..... 154

##### II.2.1. A natureza extrafiscal dos tributos ambientais e sua legitimidade no sistema constitucional ..... 155

##### II.2.2. A projeção dos princípios constitucionais do art. 31.1 da CE na tributação ambiental ..... 182

##### II.2.3. O poder tributário em matéria ambiental ..... 206

#### *II.3. Da figura tributária a ser eleita em matéria ambiental* ..... 216

## Capítulo III

### A Tributação Ambiental dos Efluentes Despejados da Terra ao Mar na Espanha ..... 241

#### *III.1. Aproximação conceitual da zona costeira e da poluição de suas águas*..... 242

#### *III.2. Fundamentos internacionais que incidem na extrafiscalidade das águas residuais na Espanha* ..... 256

#### *III.3. Precedentes da regulamentação sobre efluentes ao mar e os tributos sobre despejos da Lei de Águas* ..... 272

#### *III.4. Distribuição de competências em matéria de extrafiscalidade ambiental sobre efluentes terra-mar* ..... 311

#### *III.5. Regulação estatal: cânon de efluentes da Lei de Costas*..... 328

#### *III.6. Tributos ambientais autonômicos sobre efluentes terra-mar*..... 344

##### III.6.1. Andaluzia ..... 345

##### III.6.1.1. Cânon de efluentes de Andaluzia..... 346

III.6.1.2. Imposto sobre efluentes nas águas litorâneas de Andaluzia .....	358
III.6.2. Canárias .....	369
III.6.3. Murcia .....	379
III.6.3.1. Cânon de efluentes ao mar de Múrcia .....	381
III.6.3.2. Imposto sobre efluentes nas águas litorâneas de Múrcia .....	388
III.6.3.3. Proposta doutrinária de Múrcia .....	397

#### Capítulo IV

#### **Nosso Modelo Proposto e Sua Aplicabilidade no Brasil .....411**

<i>IV.1. Modelo de intervenção estatal integrado e suas figuras tributárias sobre emissões de efluentes terra-mar.....</i>	<i>412</i>
--	------------

<i>IV.2. Modelo para o Brasil .....</i>	<i>478</i>
---	------------

VI.2.1. Importância da zona costeira e seu regime jurídico.....	484
---	-----

VI.2.2. Requisitos para a instituição de tributos ambientais no Brasil e a situação atual .....	492
---	-----

VI.2.3. Aplicação do modelo de intervenção estatal integrado e suas figuras tributárias no Brasil .....	524
---	-----

<b>Conclusões .....</b>	<b>559</b>
-------------------------	------------

<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>571</b>
---	------------

<b>Anexos .....</b>	<b>631</b>
---------------------	------------

Anexo I – Dados Socioeconomicos e Ambientais da Zona Costeira.....	633
--	-----

Anexo II – Modelos Oficial e Simplificado de Declaração de Meio Ambiente em Múrcia, instituídos pela Ordem de 11 de dezembro de 1997 .....	639
--	-----

# Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha: um Modelo para Brasil

*Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani*

Anexo III – Modelo de Lei de Taxa pela Autorização e de Imposto sobre Efluentes Terra-Mar .....	645
Anexo IV – Tradução da Introdução e Conclusão para Efeitos de Diploma Europeu .....	659

## LISTA DE ABREVIATURAS

Ar.	Base de dados da editorial Aranzadi
AEAT	Agência Estatal de Administração Tributária
art.	Artigo
BM	Benefícios marginais
BMP	Benefícios marginais privados
CCAA	Comunidades Autônomas
CE	Constituição Espanhola de 27 de dezembro de 1978 ou Comunidade Europeia, a depender do contexto
CEE	Comunidade Econômica Europeia
Cf.	Confira
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro
Cfr.	Confronte
CIS	Centro de Investigações Sociológicas da Espanha
<i>cit.</i>	Obra previamente citada
CM	Custos marginais
CME	Custos marginais externos
CMP	Custo marginal privado
COP 15	Conferência das Nações Unidas de Copenhague de 2009
COP 16	<i>Conference of the Parties of the United Nations Framework 16</i> (Conferência da ONU sobre alterações climáticas, sediada no México em dezembro de 2010)
CT	Custo total
CTN	Código Tributário Nacional do Brasil - Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

CTP	Carga total de poluentes
DOCE	Diário Oficial das Comunidades Europeias
DBO	Demana bioquímica de oxigênio
DQO	Demanda química de oxigênio
e	Emissões
e.g.	<i>Exempli gratia</i> , por exemplo
ECO/92	Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 no Rio de Janeiro.
EF	<i>Revista Estudios Financieros</i>
FD	Fundamento de Direito
FJ	Fundamento Jurídico de Direito
FSUE	Fundo de Solidariedade da União Europeia, instituído pelo Regulamento (CE) n° 2012/2002 do Conselho, de 11 de novembro de 2002
GF	<i>Revista Gaceta Fiscal</i>
HPE	Revista Hacienda Pública Española
i.e.	<i>Id est</i> , isto é
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBI	Imposto Municipal sobre Bens Imóveis, vigente na Espanha
<i>Ibidem</i>	Fonte repetida do mesmo autor e mesma obra
IBIMA	Imposto Balear sobre Instalações que Incidam no Meio Ambiente - Lei Balear 12/1991, de 20 de dezembro
ICA	Imposto sobre Contaminação Atmosférica de Galícia
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (imposto brasileiro de nível estadual)
IE	Impostos Especiais



IEAL	<i>Instituto de Estudios de Administración Local</i>
IEF	<i>Instituto de Estudios Fiscales</i>
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados (imposto brasileiro de nível federal) -
IPPC	<i>Integrated Pollution Prevention and Control</i> – Diretiva 96/61/CE do Conselho, de 24 de setembro
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (imposto brasileiro de nível municipal)
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (imposto brasileiro de nível estadual)
IRPF	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
IS	Imposto sobre Sociedades, vigente na Espanha
ITR	Imposto Territorial Rural (imposto brasileiro de nível federal)
IUCN	<i>International Union for Conservation of Nature</i>
JUR	Documento de Jurisprudência disponível em <a href="http://www.westlaw.es">http://www.westlaw.es</a> e, conforme o caso, em produtos CD/DVD
<i>K</i> ou <i>k</i>	Coeficiente
LA	Lei de Águas Espanhola – Lei 29/1985, de 2 de agosto
LA de 1999	Lei de Águas de 1999 da Espanha – Lei 46/1999, de 13 de dezembro, que modificou vários preceitos da LA
La Ley	Revista Jurídica Española La Ley
LBRL	Lei de Bases de Regime Local, da Espanha – Lei 7/1985, de 2 de abril
LGP	<i>Ley General Presupuestaria</i> (Lei Geral de Orçamento) – Lei 47/2003, de 26 de novembro
LGT	Lei Geral Tributária da Espanha – Lei 58/2003, de 17 de dezembro

Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha: um Modelo para Brasil  
*Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani*

LHL	<i>Ley Reguladora de las Haciendas Locales</i> (Lei Reguladora das Fazendas Locais) – Lei 39/1988, de 28 de dezembro
LIFE	Programa de cooperação para o desenvolvimento urbano sustentável instituído pelo Regulamento 1973/1992, de 23 de julho de 1992
LIFE +	Instrumento financeiro para o ambiente instituído pelo Regulamento (CE) nº 614/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de maio de 2007
LO	Lei Orgânica Espanhola
LOFCA	Lei Orgânica das Comunidades Autônomas – Lei Orgânica 8/1980, de 22 de setembro
LRBRL	Lei Reguladora das Bases do Regime Local, Lei 7/1985, de 2 de abril
LRJAPPAC	Lei de Regime Jurídico das Administrações Públicas e Procedimento Administrativo Comum - Lei 30/1992, de 26 de novembro
LTPP	Lei de Taxas e Preços Públicos da Espanha- Lei 8/1989, de 13 de abril, reformada entre outras pela Lei 25/1998
MES	Materiais em suspensão
MO	Material oxidável
NOAA	<i>U.S. National Oceanic and Atmospheric Administration's</i>
NPO	Nível de produção ótimo
NUE	<i>Revista Noticias de la Unión Europea</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
OSPAR	Convenção para a Proteção do Meio Marinho do Atlântico Nordeste
p.	Página

pp.	Páginas
p. ex.	Por exemplo
PHB	Plano Hidrológicos de Bacias ( <i>Plan Hidrológicos de Cuenca</i> )
PHN	Plano Hidrológico Nacional
PMI	Política Marítima Integrada, segundo Regulamento da UE nº 1255/2011, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de novembro de 2011.
PIB	Produto Interno Bruto
PNGC	Plano Nacional de Gerenciamento Costeiro
PPP	Princípio do Poluidor-pagador
PSWA	<i>Pollution of Surface Waters Act</i> 1969 (Ato contra a Poluição das Águas Superficiais)
q	Quantidade
RAMINP	Regulamento de Atividades Molestas, Insalubres, Nocivas e Perigosas - Decreto 2414/1961, de 30 de novembro
RAP	<i>Revista de Administración Pública</i>
RCL	Repertório de Legislação Aranzadi
RCT	Repertório do Tribunal Constitucional Espanhol
RD	Real Decreto
RDFHP	<i>Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública</i>
RDPH	Regulamento do Domínio Público Hidráulico – Real Decreto 606/2003, de 23 de maio
RE-AgR	Agravo Regimental no Recurso Extraordinário perante o STF
REALA	<i>Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica</i>
REDF	<i>Revista Española de Derecho Financiero</i>
RFA	Reforma Fiscal Ambiental
RFV	Reforma Fiscal Verde

Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha: um Modelo para Brasil  
*Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani*

RHL	<i>Revista de Hacienda Local</i>
RJ	Repertório de Jurisprudência Espanhola
RJCA	Repertório de Jurisprudência Contencioso-Administrativo Espanhol
RPAL	Regulamento de Policía das Águas e seus Leitos ( <i>Reglamento de Policía de Aguas y Sus Cauces</i> ) – Decreto de 14 de novembro de 1958
SISNAMA	Sistema Nacional do Meio Ambiente do Brasil - Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981
ss.	Seguintes
SSTC	Sentenças do Tribunal Constitucional Espanhol (equivalente aos Acórdãos do STF do Brasil)
SSTS	Sentenças do Tribunal Supremo Espanhol (equivalente aos Acórdãos do STJ do Brasil)
STC	Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol (equivalente à Acórdão do STF do Brasil)
STF	Supremo Tribunal Federal do Brasil (equivalente ao TC da Espanha)
STJ	Superior Tribunal de Justiça do Brasil (equivalente ao TS da Espanha)
STJCE	Sentença do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia
STS	Sentença do Tribunal Supremo Espanhol (equivalente à Acórdãos do STJ do Brasil)
STSJ	Sentença do Tribunal Superior de Justiça da Espanha
TC	Tribunal Constitucional da Espanha (equivalente ao STF do Brasil)
TCFA	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Brasil, cf. art. 145, II, CF/88

TJCE	Tribunal de Jurisprudência da Comunidade Europeia
TRLA	Texto Refundido da Lei de Águas da Espanha – Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julho
TRLIS	Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades, vigente na Espanha
TS	Tribunal Supremo da Espanha (equivalente ao STJ do Brasil)
TSJ	Tribunal Superior de Justiça Espanhol
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia
UM	Unidade monetária
UN	<i>United Nations</i> (Nações Unidas)
UNCLOS	<i>United Nations Convention of the Law of the Sea</i> (Convenções da Lei do Mar das Nações Unidas)
UP	Unidade de poluição
<i>Vid.</i>	<i>Vide</i> , ver
Vol.	Volume
ZEE	Zona Econômica Exclusiva



## RESUMO

A qualidade ambiental está diretamente associada à qualidade de vida. Medidas urgentes precisam ser articuladas e implementadas para reduzir os impactos sociais da poluição, motivadas principalmente pelo rápido crescimento do setor industrial e pelo uso indiscriminado dos recursos naturais, para assim enfraquecer as fontes poluidoras e melhorar a qualidade ambiental desejada pelos cidadãos. Não obstante, a dificuldade em conhecer os reais impactos ambientais, sua reparação ou eliminação, exige que a sociedade tenha maior conscientização da problemática existente, ao mesmo tempo em que se faz necessário um maior empenho e vontade política para combater essa devastação. Nesse sentido, o Estado possui papel fundamental, notadamente por ser sua a responsabilidade de promover o bem estar da sociedade atual e suas futuras gerações, tendo o dever de intervir sobre a deterioração progressiva e o uso irracional do ambiente marinho, sem prejudicar o crescimento industrial que sustenta a economia. Nessa planura, as emissões de efluentes nas águas marinhas costeiras são um dos mais destacados problemas existentes, tanto pelo seu potencial lesivo (de difícil ou até mesmo de impossível recuperação), quanto por sua extensão, que muitas vezes é camuflado pela imensidão dos oceanos. Com isso, os países necessitam balancear o crescimento econômico com a proteção ambiental, sem lesionar nenhum destes princípios.

Sob a égide das teorias econômicas que sustentam a reforma fiscal verde e do princípio do poluidor-pagador, o Direito ambiental e o Direito tributário se aliam na tributação ambiental, que tem se revelado como uma das alternativas de que dispõe o legislador para intervir eficazmente nas questões relacionadas com o meio ambiente e, em especial, na zona costeira. Assim, a tributação ambiental está sendo utilizada como um pilar das políticas públicas nos países europeus por sua habilidade em desincentivar condutas daninhas ao meio ambiente, ao mesmo tempo em que podem auxiliar com os gastos ambientais. Dentro deste novo método de intervenção indireta do Estado, destacam-se os gravames sobre as emissões da terra às águas da zona costeira, tanto por sua facilidade em se adaptar ao sistema tributário, bem como pela capacidade de incentivar condutas mais respeitosas com o meio natural pelos poluidores. Portanto, a proteção da zona costeira deve ser meta prioritária das políticas ambientais, e a tributação

extrafiscal-ambiental pode ser um meio para melhorar a qualidade das águas desta zona.

Assim, o objetivo do presente trabalho é estudar a doutrina, legislação e jurisprudência relacionadas com a tributação ambiental das emissões de efluentes terra-mar na Espanha, realizando conexão com fontes doutrinárias e normativas da União Europeia, identificando todo o fundamento jurídico que cercam a instituição destes tributos, ao mesmo tempo em que se analisa com maior detalhe os tributos sobre efluentes terra-mar aplicados pelas Comunidades Autônomas espanholas, criando a partir do estudo um modelo próprio, que utiliza dos diversos meios de intervenção estatal (direito, indireto e híbrido) para estabelecer um sistema integrado suscetível de alcançar de forma mais eficaz a intervenção estatal nas zonas costeiras sob perspectiva do desenvolvimento sustentável. A partir do modelo criado, se verificará sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, perfilando sobre as peculiaridades socioeconômicas e as modificações legislativas necessárias para se instituir uma proposta deste porte neste país.

**Palavras Chave:** Extrafiscalidade ambiental, tributos sobre efluentes terra-mar, sustentabilidade, proteção ambiental, princípio do poluidor-pagador, zona costeira, despejos terra-mar, Direito comparado.



## **ABSTRACT**

Environmental quality is directly associated with life quality. Urgent measures need to be articulated and implemented in order to reduce social impacts of pollution, mainly caused by the rapid growth of industry and the excessive use of natural resources, thereby weakening the polluting sources and improving the environmental quality to a level desired by the people. However, the difficulty to understand the environmental impacts, their reduction or elimination, requires the society to understand the existing problems at the same time that there must be a greater political commitment to fight this devastation. Therefore, the State has a key role and the responsibility to promote the welfare of society, for today and future generations, and has the duty to intervene on irrational use and progressive deterioration of the marine environment, without affecting the industrial growth that sustains the economy. Consequently, the emissions of waste into coastal marine waters are one of the most important problems, both due to its potential harm (difficult or even impossible to recover), and due to its extension, which is often camouflaged by its immensity. As a result, countries need to balance the economic growth with the environmental protection, without bypassing neither of these principles.

Under the economic theories that support the green tax reform and the polluter-pays principle, the environmental Law and tax Law are combined in the environmental taxation, which has proved to be one of the alternatives available to the legislature to effectively intervene in environmental matters, especially in the coastal areas. The environmental taxation is being used as a policy in European countries based on its ability to discourage environmentally harmful conducts, while can reveal the capacity to assist in environmental expenses. Within this new indirect State method of intervention, the charges on emissions from land to coastal waters is highlighted, both for its ease to adapt the tax system as well as the ability to encourage more respectful conducts towards the environment by the polluters. Therefore, the protection of coastal marine waters should be priority target of environmental policies, and the extrafiscal taxation can prove to be a mean to improve the quality of the waters of this region.

As a result, the purpose of this study is to analyze the existing doctrine, jurisprudence and legislation related to the environmental taxes on emissions from land to sea waters in Spain, relating with the doctrinal and normative sources of the European Union, identifying all the legal basis that concerns the implementation of such taxes, and analyzing specially the eco-taxes on land-to-sea wastewater applied by the Spanish Autonomous Communities, creating from this study a model that uses the various methods of State intervention (direct, indirect and hybrid) to establish an integrated system that can best intervene in the coastal areas from the sustainable development perspective. Furthermore, it will be verified the applicability of the model proposed in the Brazilian legal system, profiling the socioeconomic peculiarities and the necessary legislative modifications to institute a proposal of this kind in this country.

**Keywords:** Environmental taxes, wastewater taxes on emissions from land-to-sea, sustainability, environmental protection, polluter pays principle, coastal area, marine dumping from land-based sources, comparative Law.

## INTRODUÇÃO

A devastação do meio marinho nas regiões costeiras se demonstrou nas últimas décadas como um problema que provoca danos irreparáveis, tanto pelas diversas formas de poluição, como pelo uso indiscriminado de seus recursos naturais. Isto exige por parte dos poderes públicos que se tomem medidas urgentes para evitar consequências irreversíveis, o que requer, por sua vez, uma profunda reflexão por parte da comunidade jurídica. Sob esta perspectiva, o presente estudo pretende analisar os fundamentos da tributação ambiental das emissões de efluentes terra-mar na Espanha, verificando os fundamentos jurídicos que baseiam a instituição destes tributos, e a partir deste estudo criar um novo modelo integrado de intervenção do Estado, que se utiliza de diversos mecanismos para estabelecer um sistema suscetível de alcançar de forma mais eficaz a atuação nas zonas costeiras. A partir do modelo criado, se verificará sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, tecendo sobre as peculiaridades socioeconômicas e as modificações legislativas necessárias para se instituir uma proposta deste porte neste país.

Nessa conjuntura, a importância da zona costeira e de suas águas é inegável, pois constituem recursos socioeconômicos essenciais para a manutenção da qualidade de vida dos cidadãos. A grande concentração populacional nestas regiões (que corresponde a um quinto da população mundial e possui densidade populacional três vezes superior à média mundial) demanda uma grande quantidade de recursos ambientais, gerando por sua vez maior poluição ambiental<sup>1</sup>. A degradação produzida pelos efluentes poluentes provenientes das atividades humanas foi ao longo da história camuflada pela capacidade de depuração dos oceanos, sendo que nas últimas décadas essa capacidade vem sendo questionada, pois os danos à biodiversidade dessas

---

<sup>1</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* as seguintes obras WATER SISTEM INFORMATION FOR EUROPE. "Dos rios para o mar: ligação à nova Diretiva- Quadro Estratégia Marinha", *Notas sobre a Água Relativas à Aplicação da Diretiva-Quadro Água*, nº 11, Comissão Europeia (DG Environment), dezembro 2008; JOINT GROUP OF EXPERTS ON THE SCIENTIFIC ASPECTS OF MARINE POLLUTION (GESAMP). "The state of the marine environment", *Reports and Studies*, nº 39, MCO/FAW/UNESCO/WMO/ IAEA/UN/UNEP, 1990; e GLOBAL ENVIRONMENT FACILITY BLACK SEA ENVIRONMENT PROGRAMME (GEF/BSEP). *Black Sea Transboundary Diagnostic Analysis*, United Nations Development Programme, New York, 1997.

regiões começam a ser destacados. Assim, se faz necessário equilibrar, por um lado, as necessidades econômicas e sociais, e, por outro lado, a qualidade ambiental da zona costeira. Apesar de aparentemente conflitantes, a primeira demanda está diretamente relacionada com a segunda, visto que se forem destruídos todos os recursos que a zona costeira pode oferecer, não poderão ser supridas as necessidades econômicas, o que implica na necessidade do desenvolvimento sustentável destas áreas.

Diferentemente dos demais bens, a água do mar, que é um bem ambiental, não pode ser tratada segundo as regras de mercado, posto que a gestão privada tenderia a incentivar os interesses das empresas, ou seja, apenas o de auferir lucro, tornando-se, portanto, imperativo que este recurso seja administrado pelo setor público, segundo os critérios do interesse público. Nesse sentido, a água costeira marinha é considerada pelo sistema jurídico espanhol como bem de domínio público, ou seja, o Estado é o titular, regulamentador, controlador e fiscalizador deste recurso. A crescente degradação destas zonas exige a aplicação de mecanismos de atuação do Estado que sejam eficientes e que possam permitir a sustentabilidade destes importantes ecossistemas. Nesse contexto, como parte das políticas ambientais incentivadas na UE e na Espanha, sob o fundamento do princípio do poluidor-pagador, a tributação ambiental surge como um dos mecanismos de intervenção indireta do Estado capaz de desmotivar a incidência negativa sobre o meio ambiente, seja pelo fomento de tecnologias mais limpas, seja pela diminuição na produção lesiva, sem todavia prejudicar a produção necessária para o desenvolvimento econômico da sociedade.

Portanto, o presente estudo tem como *objetivo geral* analisar o enquadramento jurídico dos tributos ambientais espanhóis sobre as emissões de efluentes ao mar, a partir de fontes terrestres, para propor um novo modelo que melhor possa atender às exigências formais e materiais deste instituto na Espanha, e verificar a possibilidade de se implementar esta nova proposta no ordenamento jurídico brasileiro. Para alcançar esta meta, serão atendidos os seguintes *objetivos específicos*:

- analisar os fundamentos e princípios jurídicos que servem de suporte para a proteção do meio ambiente, bem como identificar e verificar os principais instrumentos à disposição dos governos para combater a destruição dos recursos naturais;

- examinar a tributação ambiental como forma de preservação ambiental, verificando sua origem nas teorias econômicas e sua progressiva aceitação no campo jurídico-tributário, destacando a essência dos tributos extrafiscais, sua projeção nos princípios constitucionais-tributários, o poder tributário em matéria ambiental e as espécies tributárias que melhor podem ser usadas no campo imposição ambiental;
- investigar no sistema jurídico espanhol os modelos de tributos sobre emissões de efluentes terra-mar, tratando de seus precursores instituídos na Lei de Águas, para posteriormente tratar especificamente dos tributos instituídos pela Lei de Costas e pelas CCAA de Andaluzia, Canárias e Murcia;
- propor, dentro dos limites constitucionais, um modelo de intervenção estatal que melhor possa cumprir a proteção ambiental contra as emissões poluentes terra-mar na Espanha, e verificar de que forma este modelo poderá ser aplicado no ordenamento jurídico brasileiro, segundo suas peculiaridades legislativas e socioeconômicas.

A *metodologia* que propomos visa, por meio da revisão bibliográfica e da análise da legislação, doutrina e jurisprudência, identificar os fundamentos e os modelos de tributação ambiental sobre os efluentes terra-mar utilizados na Espanha, apontando critérios e avaliando a eficiência jurídico-tributária de tais modelos tributários, para criar uma proposta que reúna os melhores elementos destes modelos e, finalmente, analisar a possibilidade de se transplantar este modelo no Brasil. Para tanto, o trabalho é dividido em cinco partes.

Em uma primeira etapa, se realizará o enquadramento do objeto de estudo, limitando conceitualmente termos ambientais e compreendendo o problema ambiental dentro do panorama da ciência jurídica, identificando o meio ambiente como um direito-dever e sua evolução nas políticas públicas modernas através do institucionalizado princípio do poluidor-pagador. Nesse contexto, se destacará a inegável tensão latente entre o objetivo econômico, centrado na produção da maior quantidade de bens ao menor custo, e o objetivo ambiental. Esta primeira parte também será dedicada ao estudo dos distintos instrumentos jurídicos de intervenção estatal no meio ambiente, enfatizando a proteção

ambiental como um objetivo transversal, que pode ser abordado pelos métodos de intervenção do estado. Assim, se destacará os diversos instrumentos normativos aplicados a esfera ambiental, verificando suas vantagens e desvantagens, o que servirá de alicerce para uma primeira aproximação comparativa com o fenômeno tributário.

A segunda parte será dedicada ao estudo da intervenção normativa-tributária no âmbito ambiental, ocasião em que será destacada a importância da via tributária no marco da intervenção normativa no meio ambiente, conceitualizando a teleologia subjacente à intervenção tributária-ambiental, apontando os limites positivos e suprapositivos da intervenção do legislador no âmbito da extrafiscalidade. Nesse contexto, considerando a magnitude do estudo abordado nesta segunda etapa, se faz oportuno para o desenvolvimento sistemático da pesquisa dividi-la em três sub-etapas: a) as eficiências e inconvenientes da tributação ambiental em relação aos demais instrumentos de intervenção do estado, o controle da poluição segundo as teorias econômicas, e o conceito e classificação da tributação ambiental; b) os fundamentos jurídico-constitucionais da extrafiscalidade-ambiental na Espanha, com a análise de sua natureza, da projeção dos princípios materiais de justiça tributária nesta seara e do poder tributário em matéria ambiental; e c) escolha da melhor figura tributária a ser utilizada em matéria ambiental.

Posteriormente, na terceira parte, serão analisadas as soluções implantadas no ordenamento espanhol para o controle dos efluentes da terra ao mar por meio da tributação, verificando especificamente: a delimitação conceitual de terminologias jurídicas referentes ao tema, os fundamentos internacionais que incidem na tributação ambiental das águas residuais na Espanha; os precedentes da regulamentação de tributos sobre efluentes ao mar e os tributos sobre efluentes da Lei de Águas; a distribuição de competências em matéria de extrafiscalidade ambiental sobre efluentes terra-mar; o cânon de efluentes ao mar da Lei de Costas e os tributos autonômicos sobre efluentes terra-mar. Nesta última parte, serão estudados e analisados criteriosamente: a) a regulação estatal do cânon de efluentes da Lei de Costas; b) o revogado cânon de efluentes de Andaluzia e seu atual tributo que o substitui, o imposto sobre efluentes às águas do litoral; c) o vigente cânon de efluentes de Canárias; e d) o revogado cânon de efluentes ao mar de Murcia, e o atual imposto sobre efluentes às águas do litoral. Com base

nesta análise, serão verificados os elementos que melhor identificam cada tributo com o propósito ambiental, bem como os aspectos intrínsecos a cada figura, tanto formais como materiais, que permitem o encaixe dos referidos tributos no sistema jurídico, verificando as vantagens e desvantagens de cada tributo estudado.

Na quarta parte, com base nos diversos métodos de intervenção jurídica do estado e na análise dos tributos sobre emissões terra-mar da Espanha, será proposto um modelo que busca atender ao objetivo ambiental desejado, destacando reformas que, salvo melhor juízo, contribuirão para melhor intervir de forma sistemática na poluição causada pelas emissões terra-mar. A partir desta proposta, será estudada a viabilidade de sua implementação no Brasil, atendendo tanto às suas particularidades naturais e socioeconômicas, como àqueles que derivam de seu sistema normativo-tributário. Para tanto, serão abordados: a importância da zona costeira e seu regime jurídico; os requisitos para a instituição de tributos ambientais no Brasil e a situação atual; e finalmente a aplicação do modelo sugerido no Brasil.

Por último, nas conclusões do estudo, serão enunciados os resultados finais da presente pesquisa, destacando nosso posicionamento com relação à utilização do instrumento tributário para a proteção das águas da zona costeira contra as emissões de efluentes terra-mar. Sendo assim, pretendemos formular uma dogmática tributário-ambiental que, reconhecendo as especificidades dos ordenamentos da Espanha e Brasil, e de seus respectivos ecossistemas marinhos, permita fundamentar uma nova política de intervenção neste setor, considerando-se sua aplicabilidade, fiscalização e cumprimento pelos sujeitos passivos.

A pertinência e atualidade temática, bem como a possibilidade de que nosso estudo possa conduzir a uma inovação no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, constituem os motivos que nos levam a propor a presente tese. Além do mais, os resultados obtidos nesta pesquisa permitirão a difusão de conhecimentos sobre o tema estudado, especialmente nos países de economias emergentes, que embora estejam em ampla expansão econômica, aparentemente deixam a qualidade ambiental para segundo plano, o que inevitavelmente terá uma repercussão negativa sobre a qualidade de vida dos cidadãos, na presente e gerações por vir.





## **CAPÍTULO I – A TUTELA JURÍDICA DO MEIO AMBIENTE**

O aumento da demanda dos recursos naturais, ocasionada pelo aumento populacional e seu consumo, gera inevitavelmente a intensificação da produção das indústrias e dos transportes. Isso faz com que as políticas públicas tenham que considerar a coexistência de dois fatores: de um lado os recursos naturais (matéria finita), e por outro lado o grande crescimento populacional e a intensificação das atividades industriais. Com isso, a humanidade encontra-se diante da difícil tarefa de regular o uso e proteger os recursos naturais, sem prejudicar o crescimento industrial que sustenta a economia.

Diante do quadro de poluição gerada por estas necessidades, revela-se a preocupação com o meio ambiente. A importância de preservação e a necessidade da proteção destes finitos e, em alguns casos, escassos recursos, cria a necessidade pela normatização tendente a permitir que tais recursos sejam utilizados de forma não depredatória. Nessa esteira, a política ambiental e a legislação específica são prioritariamente destinadas à proteção dos recursos naturais comuns, como a atmosfera, as florestas, os sistemas climáticos, as pescas, a água e, *in casu*, as águas da zona costeira.

Considerando que a água do mar é um bem natural e considerada de uso comum e de compartilhamento obrigatório, sua proteção é um assunto de âmbito global. Assim como os demais bens naturais, a qualidade das águas da zona costeira está diretamente relacionada com o meio ambiente, sendo indispensável para a saúde e segurança do homem, além de proporcionar o bem estar deste. Portanto, a utilização irracional e desmesurada do ambiente, incluindo a poluição das águas costeiras realizada pela descarga de efluentes, acarreta graves danos, tanto de ordem material, como de ordem socioeconômica, ocasionando prejuízos irreversíveis e atentando contra saúde do homem. É inegável que a degradação do ambiente marinho proporciona problemas de ordem econômicos, sociais e políticos. A ausência de um sistema coeso de leis torna os aspectos ecológicos uma questão secundária. Isto limita a implementação de políticas ambientais, justamente pela potencialidade de se poder gerar um excesso de custos econômicos e sociais em um mercado bastante competitivo. Assim, o livre acesso aos bens naturais é um problema que surge por ser um bem de uso comum, ou

seja, as pessoas têm livre acesso e podem explorá-los sem controle. Portanto, cabe as autoridades governamentais reger leis referentes à utilização destes recursos comuns, norteando-se pelos princípios ambientais.

Nesse sentido, a seguir serão estudados os conceitos e fundamentos basilares que legitimam a defesa do meio ambiente pelos governos, em que serão identificados juridicamente os conceitos-chave relacionados à matéria, verificando a configuração jurídica do meio ambiente e da poluição, para posteriormente reconhecer a ligação entre o meio ambiente e os direitos fundamentais, incluindo nesta ponte a zona costeira como parte integrante do meio ambiente. Dentro desta análise, será observando que a proteção ambiental na União Europeia e na Espanha são uma obrigação Estatal, examinando os principais elementos fundamentadores das políticas ambientais. Em seguida, será estudado o princípio do poluidor-pagador como um reconhecimento jurídico da obrigação Estatal de intervir no meio ambiente, em todas suas formas, bem como que seu conceito é bem mais amplo e dinâmico do que aquele para o qual foi inicialmente previsto, o que servirá para finalmente estruturar e projetar os principais mecanismos de intervenção jurídica à disposição das entidades públicas para a proteção do meio ambiente e, conseqüentemente, do domínio público marítimo-terrestre.

### ***1.1. Aproximação conceitual do meio ambiente e da poluição***

Uma das maiores preocupações da humanidade nas últimas décadas tem sido a proteção do meio ambiente, devido ao abuso da natureza pelo homem. Nesse sentido, se faz necessário definir qual é o significado de meio ambiente, tanto doutrinariamente, quanto na jurisprudencial e legalmente, para compreender sua importância no campo jurídico e financeiro, delimitando assim o objeto jurídico meio ambiente. O termo *meio ambiente* foi tão difundido linguisticamente que seria impossível tratar de todos os seus alcances multidimensionais<sup>2</sup> e interdisciplinares<sup>3</sup>, dificultando, portanto, defini-lo e categorizá-lo juridicamente. À

---

<sup>2</sup> Muitos são os fatores que influenciam os diferentes conceitos, como nível de qualidade de vida exigido, caso se trate ou não de cobrir as necessidades mais básicas, organização política e administrativa de cada país. No caso da Espanha, com a existência de diferentes Comunidades Autônomas, o conceito pode variar de acordo com os interesses de cada uma ou do Estado central.

<sup>3</sup> Cf. reconhece a STC 64/1982, de 4 de novembro, FJ 5.

primeira vista, o ambiente é a vida do homem, que compreende um conjunto de elementos de natureza climática, geológica, química, biológica e social, por isso é necessário concretizar seu conceito. Claro que todos estes elementos são importantes, mas a realidade atual exige que o meio ambiente se torne relevante quando se encontra ameaçado por um perigo<sup>4</sup>.

No que tange ao conceito doutrinário, não existe um consenso unânime, existindo inúmeras posições, que vão desde um conceito muito amplo até um mais restrito: umas incluem elementos tão amplos como fatores culturais, ao passo que outras compreendem noções puramente físicas. A concepção mais restrita, adotada pela doutrina minoritária, compreende que o conceito de meio ambiente gira em torno dos elementos naturais de propriedade comum<sup>5</sup>, sobre os quais repousam todos os problemas ambientais<sup>6</sup>. Seguindo esta linha, LOPERENA ROTA<sup>7</sup> menciona que seria inoperante, do ponto de vista do Direito ambiental, incorporar todas as matérias que estão fora desta área, motivo pelo qual se deve adotar um nível de compreensão mais restrito do conceito, mesmo que se reconheça sua necessária relação com outras áreas do conhecimento.

---

<sup>4</sup> CARCABA FERNANDEZ, M., "El código civil español ante las agresiones al medio ambiente", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Publicaciones del Principado de Asturias, 1991, p. 108. Conforme o autor, não se defende a proteção jurídico-social para todos os elementos que nos rodeiam, mas para aqueles em que recai uma ameaça e que são fundamentais à vida e ao desenvolvimento do indivíduo e da sociedade como um todo.

<sup>5</sup> O meio ambiente é composto por "aqueles elementos naturais de titularidade comum e características dinâmicas: em suma, água e ar, os veículos básicos de transmissão, apoio e fatores essenciais para a existência do homem sobre a terra", rejeitando a terra como elemento ambiental (cf. MARTIN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, Trivium, Madrid, 1991, p. 86).

<sup>6</sup> JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, Bosch, Barcelona, 1995 p. 57.

Seguindo essa doutrina de conceito mais estrito de meio ambiente, ESCRIBANO COLLADO e LOPEZ GONZALEZ rejeitam o conceito amplo de extensão excessiva "pois se abrangem dentro de um mesmo conceito funções administrativas muito diferentes e instituições jurídicas diversas que dificilmente podem ser reconduzidos aos princípios comuns, que nem sequer respondem à necessidades sociais homogêneas e cuja satisfação exige a utilização de meios científicos e técnicos muito diferentes". Assim, para estes, autores a definição de meio ambiente é "constituído por aqueles recursos naturais e sistemas primários dos que depende a existência e o normal funcionamento da natureza em seu conjunto e que juridicamente tem a categoria de bens comuns (ar e água principalmente), e pelos ecossistemas, constituídos pela flora, fauna, e até mesmo, a beleza natural (paisagens e espaços naturais, como portadores de ecossistemas que pretende preservar)". Cf. ESCRIBANO COLLADO, P. e LOPEZ GONZALEZ, J. I. "El medio ambiente como función administrativa", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 26, Civitas, Madrid, 1980, p. 370.

<sup>7</sup> LOPERENA ROTA, D. *Los Principios del Derecho Ambiental*, Civitas, Madrid, 1998, p. 27. Assim, compreende o autor que por não serem elementos ou instrumentos de alteração da biosfera, questões como a defesa do patrimônio histórico ou o tratamento dos animais domésticos estariam excluídas deste âmbito.

Por outro lado, a doutrina majoritária e algumas declarações internacionais<sup>8</sup> preferem incorporar todos os problemas ecológicos no conceito de meio ambiente, enfocando o uso dos recursos da biosfera<sup>9</sup>. Portanto, esta acepção equipara o Direito ambiental ao Direito ecológico. Dentro desta doutrina também existem posicionamentos muito diferentes, que podem ser subdivididos em três principais. O primeiro grupo dessa doutrina abrangente considera o meio ambiente como todo o conjunto de condições externas que compõem o contexto da vida humana; considera que se pode falar em um meio natural ou físico, composto pela biosfera, o ar, a água e o solo, bem como pelos ecossistemas que resultam da interação dos seres vivos com o meio; e de um meio ambiente fechado ou cultural, construído pelo homem desde os primórdios da civilização, com o objetivo de se proteger, trabalhar ou divertir, satisfazendo assim seu sistema de necessidades cada vez mais amplo<sup>10</sup>. Por outro lado, o segundo grupo é intermediário, incorporando a primeira doutrina (da vida humana) a proteção da paisagem, da natureza em suas espécies vegetais e animais, e do patrimônio histórico-artístico<sup>11</sup>. Por último, outros autores são extremamente abrangentes, compreendendo que o meio ambiente é um sistema global, operando em um campo que oferece uma série de peculiaridades físicas, geográficas, políticas, culturais, sociais e econômicas: o ambiente físico ou natural estaria relacionado

---

<sup>8</sup> A exemplo da Declaração de Estocolmo sobre o Ambiente Humano, de junho de 1972.

<sup>9</sup> Pela perspectiva da Ecologia, o meio ambiente é compreendido através do seu longo processo evolutivo: inicialmente, é considerado como o conjunto de elementos que rodeiam a um ser vivo, vindo posteriormente a ser a forma real de organização da vida, e por fim se transforma em sinônimo de biosfera, ou conjunto de ecossistemas entrelaçados entre si. Portanto, segundo esta visão, seria é “a retro-alimentação entre a biosfera e os diferentes elementos dela mesma” (FERNÁNDEZ ORTE, J. *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*, Thomson, Navarra, 2006, p. 22). Nesse sentido, *vid.* MARTÍN MATEO, R. *Tratado de Derecho ambiental*, *cit.*, p. 80; e ARROYO GÓMEZ, M. A. “La problemática del medio ambiente”, *Documentación Administrativa*, nº 140, Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, Madrid, 1971, p. 47.

<sup>10</sup> Nesse sentido, MOLA DE ESTEBAN CERRADA, F. *La Defensa del Medio Humano*, Ministerio de la Vivienda, Servicio Central de Publicaciones, Madrid, 1972, p. 661, determina que meio ambiente é “o homem e o seu entorno vital; isto é, o compreensivo e mutável dos elementos, condições e circunstâncias de todos os tipos – físicas e orgânicas – em que o homem desenvolve sua vida”. No mesmo sentido, JAQUENOD DE ZÖGÖN, S. *El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores*, MOPU, Centro de Publicaciones, Secretaría General Técnica, Avila, 1989, p. 55, defende que *medio ambiente* como “a síntese histórica das relações de intercambio entre sociedade e natureza em termos de espaço e de tempo”. Seguindo esta mesma doutrina, *vid.* PÉREZ LUÑO, A. E. “Artículo 45”, *Comentarios a las Leyes Políticas: Constitución Española de 1978*, vol. IV, EDESA, Madrid, 1978, p. 261.

<sup>11</sup> Cf. ARROYO GÓMEZ, M. A. “La problemática del medio ambiente”, *cit.*, pp. 46-47; e LÓPEZ RAMÓN, F. “Ideas acerca de la intervención administrativa sobre el medio ambiente”, *Documentación Administrativa*, nº 190, Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, Madrid, 1981, p. 41.

com o meio ambiente artificial ou humano<sup>12</sup>. Todas essas doutrinas são rechaçadas pelos defensores da concepção mais restrita<sup>13</sup>. Ressaltamos a importância desta conceituação para poder compreender a construção legal e jurisprudencial, e, por fim, escolher a vertente mais apropriada para o estudo em questão. Enfatizamos que o objetivo do presente estudo não é o de exaurir os diversos conceitos sobre o tema, mas simplesmente delimitar o objeto jurídico tutelado<sup>14</sup>, passando assim para exame do reconhecimento do meio ambiente na CE e pela jurisprudência espanhola.

Em sua abordagem, o legislador constitucional leva em consideração a opinião das várias ciências, em especial no que tange ao esgotamento de alguns recursos naturais causado pelo sistema de produção e consumo<sup>15</sup>. Dentro deste

---

<sup>12</sup> FUENTES BODELON, F. "Planteamientos previos a toda formulación de un derecho ambiental", *Documentación Administrativa*, nº 190, Técnica de la Presidencia del Gobierno, Madrid, 1981, pp. 116-117; No mesmo sentido, GALVEZ MONTES, F.J. "Artículo 45", *Comentarios a la Constitución*, ed. Fernando Garrido Falla, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 808; e PALOMAR OLMEDA, A. "La protección del medio ambiente en materia de aguas", *Revista de Administración Pública*, nº 110, 1986, pp. 107-108. Também, nesta mesma aceção, *vid.* Declaração de Estocolmo de 1972.

<sup>13</sup> Assim, podem se identificar o meio ambiente por três formas: a) enquanto paisagem (incluindo as belezas naturais e centros históricos); b) como proteção do solo, ar e água; e c) e enquanto objeto da disciplina urbanística (aspectos culturais, ambientais, naturais elementos ambientais e planejamento), cf. GIANNINI, M. S. "Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici", *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, Milano : Giuffrè, 1973, pp. 15 e ss.

<sup>14</sup> Assim, para maior aprofundamento, remetemos o leitor às bibliografias complementares citadas nas notas de rodapé do presente título, bem como as seguintes: JARIA I MANZANO, J. *El Marco Juridicoconstitucional de la Política Ambiental*, tese de doutoramento inédita do Departamento de Direito Público da Universitat Rovira i Virgili, Tarragona, 2003. BENIDICKSON, J. *Environmental Law*, Irwin Law, Ottawa, 1997; FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, E. "La protección jurídica del medio ambiente", *Derecho del Medio Ambiente*, Germán Gómez Orfanel (coord.), Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, 1995, pp. 163-169; GONZÁLEZ GARCÍA, J. "Medio ambiente. Régimen general", *El Estado de las Autonomías: los Sectores Productivos y la Organización General del Estado* (IV), Antonio Jiménez-Blanco e Julián Martínez-Simancas (dir.), Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, pp. 2867-2897; HUERTA HUERTA, R. e HUERTA IZAR DE LA FUENTE, C. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, Bosch, Barcelona, 2000; JAQUENOD DE ZSÖGÖN, S. *Iniciación al Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 1996; LÓPEZ MENUDO, F. "El derecho a la protección del medio ambiente", *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº 10, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, set-dec, 1991, pp. 161-291; ORTEGA ÁLVAREZ, L. "El concepto de medio ambiente", *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 3 ed., Luis Ortega Álvarez (dir.), Lex Nova, Valladolid, 2002, pp. 39-83; PARRA LUCÁN, M. A. *La Protección del Medio Ambiente*, Tecnos, Madrid, 1992; PARSON, E. P. "Environmental trends: a challenge to canadian governance", *Governing the Environment, Persistent Challenges: Uncertain Innovations*, Edward P. Parson (ed.), University of Toronto Press, Toronto, 2001, pp. 3-29; PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. "El sistema de los derechos fundamentales", *Quaderns de Treball*, nº 1, Centre d'Estudis de Drets Humans, Bellaterra, 1994; e RODGERS JR., W. H. *Environmental Law*, West Publishing, St. Paul, 1977.

<sup>15</sup> Nesse sentido, *vid.* MARTIN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, *cit.*, pp. 155-160; e CARRASCO MUÑOZ DE LERA, C. "El medio ambiente: los movimientos sociales: aspectos sociológicos y cívicos", *Poder Judicial*, nº 4, 1988, pp. 15 e ss.

contexto, a Constituição espanhola de 1978 (CE) <sup>16</sup> incorporou pela primeira vez o meio ambiente no texto constitucional em seu art. 45, entretanto sem defini-lo, conforme estudaremos mais adiante neste Capítulo. Esta abordagem aberta possibilitou um conceito amplo do que se entende por meio ambiente e, apesar dos diversos artigos constitucionais que tratam do conceito de forma individualizada, a interpretação do art. 45.2 deve possibilitar um tratamento jurídico uniforme do meio ambiente (cf. STC 102/1995, de 26 de junho). Nesse sentido, tanto no texto constitucional como em sua interpretação pelo Tribunal Constitucional (TC) <sup>17</sup> usam o significado mais amplo de meio ambiente, isto é, “o conjunto de condições externas que formam o contexto da vida humana” <sup>18</sup>. Assim, a STC 64/1982, embora não se aprofunde sobre o conceito, em seu FJ 4, reconhece o meio ambiente como um conjunto de circunstâncias físicas, culturais, econômicas e sociais que envolvem as pessoas, possibilitando-as construir suas vidas; “[...] em uma decomposição fatorial analítica inclui uma série de elementos ou agentes geológicos, climáticos, químicos, biológicos e sociais que cercam os seres vivos e agem sobre eles para melhor ou para pior, condicionando sua existência, sua identidade, seu desenvolvimento e mais de uma vez sua extinção, desaparecimento ou consumação” <sup>19</sup>. Portanto, a CE e o TC têm

---

Ainda, se olharmos para o momento histórico da promulgação da Constituição espanhola de 1978, verificamos que a Espanha sofria consequências de um desenvolvimento econômico tardio, com um planejamento deficiente e com uma clara preponderância da exploração privada do território, que converteu a maioria dos recursos naturais em objeto de aproveitamento individual em vez de fatores que propiciassem o bem estar coletivo (cf. PEREZ LUÑO, A. E. “Artículo 45”, *cit.*, p. 247).

<sup>16</sup> BOE nº 311, de 29/12/1978.

<sup>17</sup> Nesse sentido, sobre as decisões do Tribunal Constitucional que delimitam o conceito de meio ambiente, *vid.* STC 64/1982, de 4 de novembro<sup>54</sup>, STC 102/1995, de 26 de junho, STC 66/1991, de 22 de março; STC 148/1991, de 4 de julho; STC 227/1993, de 9 de julho; STC 243/1993, de 15 de julho; STC 89/1994, de 17 de março; STC 36/1994, de 10 de fevereiro; STC 199/1996, de 3 de dezembro; STC 227/1998, de 27 de novembro.

<sup>18</sup> PEREZ LUÑO, A. E. “Artículo 45”, *cit.*, p. 261.

<sup>19</sup> No mesmo sentido, *vid.* STC 102/1995, FJ 4, que menciona que o meio ambiente não é composto por elementos compartidos e estanques, mas sim como elementos que se relacionam entre si.

Para maior aprofundamento sobre os posicionamentos jurisprudenciais até então, *vid.* BELTRÁN AGUIRRE, J. L. “El medio ambiente en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública*, nº 134, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1994, pp. 281-298; JORDANO FRAGA, J. “La tensión medio ambiente-desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, Instituto Andaluz de Administración Pública, nº 17, jan-mar, 1994, pp. 87-99.

Em sentido contrário, FERNÁNDEZ ORTE advoga que esta definição não serve para delimitar juridicamente o conceito de meio ambiente, visto que excessivamente genérica, devendo-se limitar a aceção como recursos naturais (incluindo a paisagem natural) (FERNÁNDEZ ORTE, J. *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*, *cit.*, p. 22).

inclinado por um conceito antropocêntrico e dinâmico. Em síntese: o conceito de meio ambiente não é uma ideia abstrata, intemporal ou utópica; pelo contrário: é um conceito concreto, dinâmico e cuja concretização considera os distintos fatores e elementos ambientais (e não por elementos isoladamente considerados).

Para os fins da presente tese, nos filiamos à doutrina majoritária e aos entendimentos constitucional e jurisprudencial, em que se opta por um tratamento global, porque ao se escolher um conceito muito estrito, poderia se ignorar alguns dos elementos essenciais para a configuração jurídica do objeto material a ser defendido. Assim, seguimos a adoção da conceituação, que traça um conceito antropocêntrico de meio ambiente, subordinando-o ao desenvolvimento da pessoa, uma vez que para a proteção e melhora da qualidade de vida devem-se utilizar racionalmente os recursos naturais, possuindo importância justamente por sua escassez e até possibilidade de extinção. Toda a problemática ambiental gira em torno desta ideia, tornando-se o meio ambiente relevante precisamente quando está ameaçado por um perigo: a imposição constitucional de defender e restaurar o meio ambiente exige políticas capazes de cumprir esses objetivos, e uma das medidas e técnicas disponíveis para as autoridades públicas é a de considerar o ambiente como uma necessidade coletiva, conforme será melhor estudado no tópico *1.1.2.2. Princípio do poluidor-pagador como fundamento dos instrumentos administrativos e econômicos de proteção do meio ambiente*.

Desta forma, para efeitos do presente estudo, a importância da terminologia meio ambiente se releva por abranger o domínio público marítimo-terrestre como um dos recursos naturais que são dignos de tutela jurídica e, portanto, incluído como obrigação dos Estados. É dentro desse contexto que a zona costeira deve ser compreendida como parte integrante do meio ambiente.

Passando à análise da *poluição*, deve-se inicialmente concretizar o que se entende juridicamente por este conceito. De forma semelhante ao que ocorre com a definição de meio ambiente, diversas são as formas de poluição e suas classificações, destacando-se entre elas a poluição atmosférica ou do ar, poluição sonora, poluição da água, radiações ionizantes, resíduos sólidos<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> SONI, R. *Control of Marine Pollution*, Juta, South Africa, 1985, p. 36.

De forma mais ampla e geral, o termo *poluição* pode ser definido como “qualquer tipo de deterioração do meio”, o que também englobaria os acidentes ou ciclos naturais (resíduos vegetais, aumento da concentração de sais etc.), bem como as perturbações procedentes da iniciativa humana (efluentes industriais ou de águas residuais urbanas, despejos agrícolas etc.)<sup>21</sup>. No âmbito legislativo da UE, mais concretamente na Diretiva 2000/60/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2000<sup>22</sup>, que estabelece um quadro de ação comunitária no domínio da política da água, conhecida como Diretiva Quadro das Águas, *poluição* é definida como “[...] a introdução direta ou indireta, em resultado da atividade humana, de substâncias ou de calor no ar, na água ou no solo, que possa ser prejudicial para a saúde humana ou para a qualidade dos ecossistemas aquáticos ou dos ecossistemas terrestres diretamente dependentes dos ecossistemas aquáticos, que dê origem a prejuízos para bens materiais, ou que prejudique ou interfira com o valor paisagístico/recreativo ou com outras utilizações legítimas do ambiente”.

Por outro lado, *poluente* é qualquer das substâncias susceptíveis de provocar poluição (art. 2º, números 31 e 33, respectivamente). Assim, nos é suficiente entender que poluição é “a introdução de elementos físicos, químicos ou de energia estranhos em algum dos ciclos da Natureza”<sup>23</sup>. Determinado a aceção jurídica e as formas de poluição, estudaremos mais especificamente a poluição das águas e das águas marinhas no Capítulo III.

## ***1.2. A Proteção do meio ambiente pela ciência jurídica***

Realizada uma aproximação inicial da configuração jurídica das terminologias necessárias ao estudo em questão, *i.e.*, relacionadas com a problemática da poluição das águas das zonas costeiras, passamos a desenvolver o estudo a partir do marco normativo em concreto e de suas emanações no universo do Direito. Desta forma, conhecer a situação atual é importante ponto de

---

<sup>21</sup> PONTE IGLESIAS, M. T. *La Contaminación Fluvial: Cuestiones de Responsabilidad Internacional*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1989, p. 134.

<sup>22</sup> JO L 327, de 22/12/2000.

<sup>23</sup> LOPERENA ROTA, D. *El Derecho al Medio Ambiente Adecuado*, Civitas, Madrid, 1996, p. 118.



partida para compreender que o meio ambiente é algo inerente ao ser humano e que todas as normas que foram e vêm sendo constantemente aprovadas neste âmbito estão intimamente vinculados à conservação da raça humana e de sua qualidade de vida. Sendo esta preservação uma necessidade para manter a qualidade de vida do homem, seja por fatores sociais, sanitários ou econômicos, o Estado passa a ser inegavelmente o representante e concretizador desta obrigação.

Portanto, a seguir traçaremos o elo entre os direitos fundamentais e o meio ambiente, incorporando em seguida a obrigação da intervenção do Estado no meio ambiente, perfilando a repercussão jurídica desta ideologia na normativa internacional e nacional, incorporando assim o meio ambiente e a zona costeira como um objeto jurídico capaz de protegido pelas políticas públicas. Esta base será fundamental para montar mais adiante a estrutura dos instrumentos estatais de intervenção no meio ambiente mais disseminados na atualidade. Passemos então ao estudo do *meio ambiente como uma emanção da dignidade humana*.

### **I.2.1. Reconhecimento do direito-dever ao meio ambiente**

Antes de entrarmos nos instrumentos que atualmente estão sendo mais usados pelo Estado para reprimir a poluição ambiental, se faz necessária uma breve exposição para contextualizar a matéria sob estudo e sua relação intrínseca com os direitos fundamentais do homem, uma vez que serve de alicerce para justificar a obrigação da intervenção do Estado nesta matéria, motivo pelo qual passamos a um estudo cronológico da matéria.

O direito ao meio ambiente pode ser considerado como uma emanção ou até mesmo parte dos direitos fundamentais de terceira geração, também denominados de direitos de solidariedade. Inicialmente, os direitos humanos de primeira geração foram declarados nos finais do século XVIII e inícios do século XIX tinham como objetivo proteger as pessoas, individualmente consideradas, do poder absoluto do Estado (direitos de defesa do indivíduo contra o Estado). Com as revoluções em meados do século XIX e os conflitos trabalhistas no início do século XX, se firmaram novas bases para os direitos sociais, entretanto apenas depois das Guerras Mundiais, os direitos humanos passaram a ser valorados como direitos socioeconômicos e/ou culturais (direitos de prestação, como o direito à educação, à previdência social, à moradia digna), sendo denominados de

direitos fundamentais de segunda geração. Posteriormente, os de “terceira geração”, ou direitos de solidariedade entre Estados, tratam do reconhecimento dos direitos das minorias, do direito à paz, ao desenvolvimento de um meio ambiente sustentável, dentre outros<sup>24</sup>.

Foi a partir de meados da década de 60 que o valor do meio ambiente para a sociedade foi destacado como uma política pública necessária, ou seja, como uma função a mais para o Estado<sup>25</sup>. O *Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966*, adotado e aberto à assinatura, ratificação e adesão pela Assembleia Geral das Nações Unidas na sua Resolução nº 2200-A (XXI), de 16 de dezembro de 1966<sup>26</sup>, em seu art. 12, estabelece que os países signatários reconhecem “o direito de toda pessoa a desfrutar do mais alto nível possível de saúde física e mental”. Mais especificamente, no inciso 2 do mencionado artigo, determina que dentre outras medidas, deverão os países pactuantes adotar as figuras necessárias para garantir a plena efetividade deste direito, melhorando em todos os aspectos a higiene do trabalho e do meio ambiente.

---

<sup>24</sup> De fato, a qualidade ambiental está diretamente relacionada à qualidade de vida das pessoas. Nesse sentido, *vid.* TYBOUT, R. A. (ed.). *Environmental Quality and Society*, Ohio State University Press, Columbus, 1975; FUENTES BODELÓN, F. *Calidad de Vida, Medio Ambiente y Ordenación del Territorio*, Centro de Estudios de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente, Madrid, 1983; VIÑAS MARTÍN, A. “Medio ambiente y calidad de vida”, *Documentación Administrativa*, nº 190, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 1981; GÓMEZ FERNANDEZ, D. E. e TERESA PULIDO, M. (eds.). *Consumo, Medio Ambiente y Calidad de Vida: Horizonte de Futuro*, Universidad Libre de Verano, FUDEC, Santiago de Compostela, 1997; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “El medio ambiente y la calidad de vida como objetivos constitucionales”, *Revista de Derecho Administrativo*, nº 16, Civitas, Madrid, 1996, pp. 35-50; e LARA HERNÁNDEZ, E. “La protección del medio ambiente y la calidad de vida en el constitucionalismo moderno: su expresión en la Constitución española”, *La Constitución de 1978 y el Constitucionalismo Iberoamericano*, Francisco Fernández Segado (coord.), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 359-376.

<sup>25</sup> Para maior aprofundamento sobre o meio ambiente como um direito fundamental, *vid.* BOYLE, A. “Human rights approaches to environmental protection: an overview”, *Human Rights Approaches to Environmental Protection: an Overview*, Alan E. Boyle e Michael R. Anderson (dir.), University Press, Oxford, 1996; ALLABY, M. *The Concise Oxford Dictionary of Ecology*, University Press, Oxford, 1994; ALMOND, B. “Rights and justice in the environment debate”, *Just Environments: Intergenerational, International and Interspecies Issues*, David E. Cooper e Joy A. Palmer (ed.), Routledge, Londres, 1995; PORTILLA CONTRERAS, G. “La protección penal del derecho al medio ambiente y los derechos económicos-sociales en un período de crisis del Derecho y del Estado de Derecho”, *Estudios de Derecho Ambiental: Libro Homenaje al Profesor Josep Miquel Prats Canut*, Gonzalo Quintero Olivares e Fermín Morales Prats (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008; COMISIÓN DE DERECHOS HUMANOS DEL ESTADO DE MÉXICO. *El Derecho Humano a un Medio Ambiente Sano*, Departamento de Estudios y Publicaciones, México, 2003; FRANCO DEL POZO, M. *El Derecho Humano a un Medio Ambiente Adecuado*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2000.

<sup>26</sup> Com entrada em vigor em 3 de janeiro de 1976, em conformidade com o art. 27 do próprio pacto de 1966.

Portanto, a preservação do meio ambiente é uma condição indispensável para a efetividade dos direitos humanos. Indubitavelmente, a degradação dos recursos naturais afeta o gozo destes direitos, e por isso foi alvo do reconhecimento por diversos instrumentos internacionais. Neste aspecto, devem-se destacar alguns documentos que possuíram influência determinante neste ponto de inflexão. Insistimos que a vida é afetada pelas condições ambientais: a degradação ambiental tem um grande impacto sobre a saúde e vida dos cidadãos, seja de ordem econômica, social ou sanitária.

A celebração da *Declaração de Estocolmo sobre o Ambiente Humano das Nações Unidas de 1972*, de 16 de junho de 1972<sup>27</sup>, fez com que surgisse um plano de ação e uma declaração de princípios, que constituiu um autêntico guia universal: instituiu que os aspectos do meio humano, natural e artificial, são essenciais para o bem estar do homem e para o gozo dos direitos humanos fundamentais, inclusive o direito à própria vida. No mesmo sentido, a *Carta Europeia sobre o Meio Ambiente e a Saúde*, aprovada em Frankfurt, de 8 de dezembro de 1989, estabelece que cada pessoa tem o direito de desfrutar de um meio ambiente, que permita a realização do nível mais elevado possível de saúde e bem estar público, como também tem o dever de conservá-lo em benefício de sua própria saúde e de todos os demais<sup>28</sup>.

Posteriormente, a *Cúpula da Terra no Rio de Janeiro*, realizada entre 3 e 14 de junho de 1992 (ECO/92), se propôs a intensificar os esforços nacionais e internacionais na luta contra a degradação do meio ambiente, buscando assim alcançar estruturas sustentáveis de desenvolvimento à escala mundial. Deste encontro foi materializada a *Agenda 21*, a *Declaração das Nações Unidas sobre o*

---

<sup>27</sup> Resultado da 21ª reunião plenária da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Humano, reunida em Estocolmo de 5 a 15 de junho de 1972.

<sup>28</sup> Por outro lado, o art. 6 da *Convenção sobre os Direitos da Criança* de 1989 institui que os Estados partes reconhecem o direito intrínseco que toda criança tem à vida e devem garantir o melhor nível possível de sobrevivência e desenvolvimento do mesmo. No art. 24 da referida Convenção, os Estados comprometem-se a promover as devidas medidas para que as crianças desfrutem do mais alto nível possível de saúde, com o fim de, dentre outros, combater doenças e má nutrição, além do fornecimento de alimentos nutritivos adequados e água potável, levando em consideração os perigos e riscos da poluição do meio ambiente.

Ainda, a *Declaração de Haia sobre o Meio Ambiente*, de 11 de março de 1989, traça o elo entre o dever de preservar os ecossistemas e o direito de viver dignamente, em um meio ambiente viável em nível global, bem como da obrigação da comunidade de nações face às presentes e futuras gerações para promover tudo o que se pode para preservar a qualidade da atmosfera.

*Ambiente e Desenvolvimento*, do Rio de Janeiro, de junho 1992 e o Relatório Ksentini, de julho de 1994<sup>29</sup>, na que se afirmam que a conservação da estabilidade do meio ambiente, a preservação dos recursos naturais e a manutenção do planeta terra para a geração e preservação da vida, requer ações urgentes, considerando a atual escala do dano ambiental e o seu impacto sobre o ser humano, em seu bem estar, em sua dignidade e no gozo dos seus direitos humanos fundamentais.

Nesse sentido, como um dos principais resultados da ECO/92, a Agenda 21<sup>30</sup>, foi um instrumento de gestão de caráter não vinculante, onde se identificaram problemas e se propuseram objetivos e meios de ação para alcançar o desenvolvimento sustentável<sup>31</sup> do século XXI, através de pautas de crescimento social e condutas economicamente sustentáveis. Este programa abordou como as questões socioeconômicas envolvidas na implementação de uma política eficaz de

---

<sup>29</sup> ONU. *Relatório Final da Relatora Especial das Nações Unidas de Fatma Zohra Ksentini*, Doc. E/CN.4/Sub.2/1994/9, julho, 1994.

Todos estes pactos internacionais foram assinados pela Comunidade Europeia e seus Estados-Membros. Destaque-se ainda que em 1988 foram criados o Grupo Intergovernamental de Expertos sobre o Mudança Climática (*Intergovernmental Group of Experts on Climate Change* ou IPCC), a Organização Meteorológica Mundial (OMM) e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), com a finalidade de avaliar a informação científica, técnica e socioeconômica pertinente ao risco das mudanças climática. A resposta internacional ante o desafio da mudança climático se materializou por meio da Convenção Marco das Nações Unidas sobre a Mudança Climática, adotada em 1992 e pelo Protocolo de Kyoto de 1997.

<sup>30</sup> NAÇÕES UNIDAS. *Agenda 21*, A/CONF.151/26/REV.1(Vol.I), Nova Iorque, 1993.

<sup>31</sup> Este conceito engloba a ideia expressa o relatório BRUNTLAND, de 1987, que trata do desenvolvimento sustentável como aquele que "satisfaz as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras para satisfazer suas próprias", filosofia esta que se encontra consolidando devido à prioridade dada ao denominado desenvolvimento quantitativo de encontro com o desenvolvimento qualitativo. O desenvolvimento quantitativo refere-se a aquele que somente considera as variáveis de produção e o aumento desta produção. No entanto, o desenvolvimento qualitativo leva em conta não apenas variáveis quantitativas baseadas em volumes de produção, mas outros como os custos ambientais ou sociais (cf. JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, Bosch, Barcelona, 1995, p. 110).

Assim, guiando-se pela Declaração sobre o Meio Ambiente Humano das Nações Unidas de Estocolmo de 1972, o Conselho da União Europeia estabelece que *desenvolvimento sustentável* significa "que as necessidades da atual geração devem ser satisfeitas sem comprometer a capacidade de as futuras gerações satisfazerem as suas próprias necessidades" (CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Reapreciação da Estratégia da UE para o Desenvolvimento Sustentável (EDS)*. [10917/06], Bruxelas, 26 de jun. 2006, p. 2). Ainda, "Trata-se de salvaguardar a capacidade da Terra de sustentar a vida em toda a sua diversidade e baseia-se nos princípios de democracia, igualdade entre homens e mulheres, solidariedade, primado do direito e respeito pelos direitos fundamentais, incluindo a liberdade e a igualdade de oportunidades para todos. O seu objetivo é a melhoria contínua da qualidade de vida e de bem-estar na Terra para as gerações atual e vindouras. Para tal, promove uma economia dinâmica com pleno emprego e um elevado nível de educação, de proteção da saúde, coesão social e territorial e proteção ambiental num mundo seguro, no respeito da diversidade cultural" (CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Reapreciação da Estratégia da UE para o Desenvolvimento Sustentável (EDS)*, cit., p. 2).

conservação do meio ambiente ocupam um lugar de destaque no contexto mundial, o que salienta a importância de considerar de que maneira podem as economias crescer e prosperar ao mesmo tempo em que se reduz o uso de energia, materiais e produção de materiais nocivos. Ou seja, fomentou que os países tomassem medidas internas para promover a transformação das modalidades insustentáveis de consumo e produção para novos modelos que reduzam as tensões que incidem sobre o meio ambiente, ao mesmo tempo em que se satisfazem as necessidades básicas da população. A *Agenda 21* ressalta que a redução da quantidade de energia e materiais que se utilizam por unidade na produção de bens e serviços pode contribuir para aliviar a tensão ambiental e a aumentar a produtividade e competitividade econômica. Ainda, este programa busca dentre outros objetivos ambientais: fomentar a difusão de tecnologias ecologicamente racionais e o uso racional das novas fontes de energia e das renováveis; reduzir a geração de resíduos; alcançar o estímulo de preços, no qual o mercado leve ao conhecimento do produtor e do consumidor de forma clara o custo ecológico que representa o consumo de energia, materiais e recursos naturais e a geração de resíduos. Para alcançar tais objetivos, a *Agenda 21*, recomenda o estabelecimento de um quadro normativo-jurídico e eficaz. Entre os instrumentos jurídicos contemplados, nos sistemas de contabilidade ecológica e economia integrada, enfatiza o estabelecimento de tributos ambientais. Assim, conforme nº 8.36 da *Agenda 21*, os governos deverão fomentar a sua investigação e análise, considerando como repercutem os instrumentos e incentivos econômicos sobre a competitividade e o comércio internacional, assim como as possíveis consequências sociais e distributivas da utilização dos diversos instrumentos.

Seguindo este norte e como consequência da Cúpula da Terra no Rio de Janeiro de 1992 (ECO/92), foi estabelecida a *Declaração das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento de 1992*<sup>32</sup>. Este foi um documento que instituiu princípios e de caráter político, conseguindo alcançar o maior consenso e ao mais alto nível sobre a necessidade de concretizar através de ações a preservação do meio ambiente. Em seu princípio 16 enfoca que as autoridades nacionais,

---

<sup>32</sup> NAÇÕES UNIDAS. *Declaração das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento*, A/CONF.151/26 (Vol. I), 12 de agosto de 1992.

considerando o interesse público, deveriam buscar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, relevando o critério de que aquele que polui deve, a princípio, arcar com os custos de sua poluição, mas sem distorcer o comércio, nem os investimentos internacionais<sup>33</sup>.

Nesse contexto e dentro dos limites das configurações jurídicas das terminologias mencionadas no tópico 1.1., o Conselho da União Europeia<sup>34</sup> estabeleceu que a *proteção ambiental* consiste em preservar o poder que a Terra tem de sustentar a vida, em toda sua multiplicidade, respeitando os limites dos recursos naturais do planeta e garantindo um elevado nível de proteção e melhoria da qualidade do ambiente. É forma de equilibrar a relação entre o crescimento econômico e a degradação do ambiente, através da prevenção e redução da poluição ambiental, bem como através da promoção do consumo e da produção sustentável. Conclui-se que é um objetivo fundamental da União Europeia, prevista no Tratado, devendo nortear todas as políticas e atividades da União. Assim, os Estados são obrigados a gerenciar o ambiente e os recursos naturais para o benefício de suas atuais populações, de forma que sejam preservadas e que atendam as necessidades das futuras gerações<sup>35</sup>. Portanto, todos estes documentos demonstram a evolução política das lideranças governamentais ao redor do mundo e o seu empenho em tentar conquistar uma melhoria na qualidade do meio ambiente, sempre o enfocando como um direito fundamental que deve ser observado em nível internacional e observado por cada um dos envolvidos.

Realizada uma primeira aproximação sobre a problemática do meio ambiente como um elemento diretamente ligado aos direitos fundamentais do

---

<sup>33</sup> Não podemos deixar de mencionar a importante influência que os mencionados diplomas tiveram na redação e aceitação de posteriores acordos e convenções internacionais da ONU sobre as emissões à atmosfera de gases tóxicos, em especial no Protocolo de Kioto de 1997, na Cúpula da Terra de Johannesburg de 2002, na Conferência de Copenhague de 2009 (COP 15) e na mais recente conferência da ONU sobre alterações climáticas, a *Conference of the Parties of the United Nations Framework 16* (COP 16), sediada no México em dezembro de 2010.

<sup>34</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Reapreciação da Estratégia da UE para o Desenvolvimento Sustentável*, cit., p. 3.

<sup>35</sup> MUNRO, C. R. D.; LAMMERS, R. J. G. *Environmental Protection and Sustainable Development: Experts Group on Environmental Law of the World Commission on Environment and Development*, Graham & Trotman Limited, Oxford, 1986, p. 43.

Não foi diferente na Espanha. O meio ambiente foi consagrado no art. 45 da CE e reconhecido pelo Tribunal Constitucional, na STC 102/1995, de 26 de junho, FJ 7, como uma emanção do direito fundamental da dignidade humana, conforme veremos a seguir no sub-tópico referente à Espanha.

homem, passamos ao estudo do marco normativo europeu e espanhol que concretiza este direito no universo jurídico. Enfatizamos que este marco normativo emerge como a obrigação do Estado para com o meio ambiente, destacando mais uma vez que a zona costeira está demarcada dentro contexto da crise ambiental. Nesse sentido, analisaremos a evolução e os diversos documentos legais que tratam do protecionismo ambiental no campo supranacional, estudando a normativa internacional da UE, por sua influência nos Estados-Membros, para posteriormente verificar sua influencia no ordenamento jurídico interno espanhol.

### ***1.2.1.1. Na União Européia***

Analisando o processo evolutivo-histórico, o marco jurídico ambiental na UE foi construído a partir do Tratado de Roma de 1957 (Tratado CEE)<sup>36</sup>, passando pela implantação de seis Programas de Ação e da publicação do Livro Verde sobre o meio ambiente urbano<sup>37</sup>, e atualmente encontra-se em vigor no texto do Tratado de Lisboa de 2007<sup>38</sup>. Contudo, observa-se que os Tratados constitutivos das Comunidades Europeias não incluíram em suas redações originais nenhuma menção à competência comunitária em matéria de proteção do meio ambiente. Não obstante, em 1986, se aprovou o Ato Único Europeu<sup>39</sup>, e se introduz no Tratado da CEE um Título Sétimo sobre o meio ambiente, incorporando um conjunto de normas relativas à matéria meio ambiental (arts. 130.R a 130.T). Entretanto, o pensamento ecológico foi consagrado como objetivo e consolidando na política ambiental da UE através do Tratado de Maastricht de 1992<sup>40</sup>, que realizou algumas modificações no Tratado da União Europeia e impôs que o meio ambiente passasse a ser competência da política comunitária. Desta forma, no preâmbulo (art. B) do Tratado da União Europeia, mencionou a proteção ambiental, destacando o progresso econômico e social sustentável, e nos arts. 2 e

---

<sup>36</sup> COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA. *Tratado CEE*, assinado em Roma, Jornal Oficial não publicado, de 25 de março de 1957, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 1958.

<sup>37</sup> COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Green Paper on the Urban Environment*, [COM (90) 218 final, Bruselas, 26/7/1990], Bruxelas, 27 jun. 1990.

<sup>38</sup> UNIÃO EUROPÉIA. *Tratado de Lisboa*, Jornal Oficial C 306 17/12/2007, 2007/C 306/02, de 17 de dezembro de 2007, com entrada em vigor a partir de 1 de dezembro de 2009.

<sup>39</sup> COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. *Ato Único Europeu (AUE)*, Luxemburgo, JO L 169 de 29/06/1987, de 17 de fevereiro de 1986, com entrada em vigor a partir de 1 de julho de 1987.

<sup>40</sup> UNIÃO EUROPÉIA. *Tratado de Maastricht*, JO C 241 de 29/08/1994, de 7 de fevereiro de 1992, com entrada em vigor a partir de 1 de novembro de 1993.

3 do Tratado da Comunidade Europeia fez referências ao meio ambiente nos objetivos e ações gerais da Comunidade, instituindo especificamente o crescimento sustentável com o respeito ambiental. Agrupou no Título XVI do Tratado a denominação “meio ambiente”, situado na terceira parte sobre “Políticas da Comunidade” do Tratado da Comunidade Europeia. Posteriormente, no Tratado de Amsterdã de 1997<sup>41</sup>, no preâmbulo do Tratado da União, institui-se a proteção ambiental acrescida do “princípio do desenvolvimento sustentável”, ao passo que no Tratado da União, art. 2, repete a necessidade do desenvolvimento sustentável e balanceado, e por final no Tratado da Comunidade Europeia, art. 2, releva o desenvolvimento sustentável e balanceado combinado com o alto nível de proteção e melhoramento da qualidade do meio ambiente. Assim, o antigo Tratado da Comunidade Europeia, que havia sido modificado pelo Tratado de Nice de 2000<sup>42</sup> e que atualmente foi atualizado pelo Tratado de Lisboa de 2007<sup>43</sup>, mantém a proteção ambiental como meta da UE. Dentro desse texto legal, encontram-se os fundamentos que direcionam a política ambiental da UE, inclusive no que tange à proteção dos mares.

O vigente Tratado de Lisboa (TUE) estabelece que a União deverá estabelecer um mercado interno, que se emprenha no desenvolvimento sustentável da Europa, fundamentando-se em um crescimento econômico equilibrado e que tenha um elevado nível de proteção e de melhoramento da qualidade do ambiente (art. 3º.3). Ainda se estabelece que a União, em suas relações com o resto do mundo, deve promover os seus valores e interesses e contribuir para a proteção dos seus cidadãos, contribuindo nessa política, para o desenvolvimento sustentável do planeta (art. 3º.5, do TUE). Esse protecionismo do desenvolvimento sustentável é mantido nas modificações propostas pelo TUE de Lisboa, nas disposições gerais relativas à ação externa da União, abordadas no art. 21.2, quais sejam: “d) apoiar o desenvolvimento sustentável nos planos econômico, social e ambiental dos países em desenvolvimento, tendo como

---

<sup>41</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Amsterdã*, Jornal Oficial nº C 340 de 10/11/1997, de 2 de outubro de 1997, com entrada em vigor em 1 de maio de 1999.

<sup>42</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Nice*, JO C 80 de 10 de março de 2001, com entrada em vigor em 1 de fevereiro de 2003.

<sup>43</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Lisboa*, JO C 306 17/12/2007, 2007/C 306/02, de 17 de dezembro de 2007, com entrada em vigor a partir de 1 de dezembro de 2009.



principal objetivo erradicar a pobreza”; e “f) contribuir para o desenvolvimento de medidas internacionais para preservar e melhorar a qualidade do ambiente e a gestão sustentável dos recursos naturais à escala mundial, a fim de assegurar um desenvolvimento sustentável”. No atual TUE, a proteção ambiental possui título próprio, o Título XX – “O Ambiente”, no qual em seu art. 191.1 estabelece como objetivos: a) a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente; b) a proteção da saúde das pessoas; c) a utilização prudente e racional dos recursos naturais; d) a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente. Além do mais, no art.191.2, é determinado que a política da União no domínio do ambiente tem por objetivo atingir um nível de proteção elevado, considerando a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União, fundamentando-se nos princípios da precaução, ação preventiva, da correção (prioritariamente na fonte) dos danos causados ao ambiente, e no princípio do poluidor-pagador, conforme estudaremos a seguir. Por outro lado, cabe destacar que as medidas de harmonização destinadas a satisfazer exigências em matéria de proteção ambiental incluem, em determinados casos, uma cláusula de salvaguarda, autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais e não econômicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controle da União.

Assim, as metas gerais encontram-se consagradas no art. 191.1 TUE de Lisboa, onde se extrai da expressão “a União contribui” para obtenção de uma série de objetivos. Essas metas, próprias da política ambiental da União, são consideradas não apenas como metas a serem alcançadas, mas também como verdadeiros princípios norteadores. Portanto, quando estabelece “a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente”, impõe uma medida ambiental ativa de manutenção do estado atual dos elementos ambientais, representados pela palavra “conservação”, ao passo em que exige atuações alheias ao elemento ambiental, expressado pela “proteção”, bem como nas ações de recuperação de elementos ambientais degradados, com a “melhora”<sup>44</sup>. Ressalte-se que, embora tal imposição legal aparente ser abstrata, seu conteúdo tem aplicação imediata e direta, visto que pelo método jurídico possibilitará sua aplicação nos casos

---

<sup>44</sup> Vid. LÓPEZ RAMÓN, F. “Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental”, *cit.*, pp. 52-74.

concretos, garantindo sua efetiva observação por todos os entes públicos. Outros princípios caracterizados como objetivos podem ser citados como a proteção da saúde das pessoas, a utilização racional e prudente dos recursos naturais, e a intervenção internacional nos problemas ambientais no âmbito supranacional.

Dentro deste sistema normativo podem se identificar alguns **princípios ambientais**, que servem como instrumentos hermenêuticos para a aplicação das normas, bem como elementos integradores das lacunas normativas<sup>45</sup>, sendo por tais motivos importantes orientadores da atuação estatal e de sua concretização por meio dos instrumentos coercitivos. Assim, os princípios ambientais do TUE formam parte do ordenamento jurídico da UE e também dos Estados-Membros, que incorporaram os conteúdos do Tratado por sua ratificação e publicação. Nesse sentido, quando o TUE menciona a palavra “objetivos” demonstra as metas a serem alcançadas, dentre as quais está a política ambiental comunitária, que é comum a todas as políticas ambientais dos ordenamentos primários, sejam de cunho<sup>46</sup> internacional, europeu ou estatal. Dentro dessas metas de política

---

<sup>45</sup> LÓPEZ RAMÓN, F. “Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental”, *Revista de Administración Pública*, nº 142, jan-abr 97, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, pp. 52-74.

<sup>46</sup> Dentre as diversas classificações dos objetivos ambientais, destacamos alguns. Para MOUSSIS cita que os objetivos da política comunitária ambiental são: “prevenir, reduzir e, se possível, suprimir as poluições e danos; manter o equilíbrio ecológico satisfatório, velando pela proteção da biosfera; velar pela boa administração e evitar toda a exploração dos recursos e do meio natural que provoquem prejuízos para o equilíbrio ecológico; orientar o desenvolvimento em função das exigências de qualidade, nomeadamente pela melhoria das condições de trabalho e dos quadros de vida; levar em conta, insistentemente, os aspectos do ambiente no ordenamento das estruturas e do território; e buscar soluções comuns para os problemas de ambiente com terceiros Estados, principalmente no seio das organizações internacionais.” (MOUSSIS, N. *As Políticas da Comunidade Económica Europeia*, Almedina, Coimbra, 1985, p. 292).

Por outro lado, WINTER defende que os objetivos ambientais na proteção e na sustentabilidade do meio ambiente. Para o autor, proteção conceitua a defesa da utilização do meio ambiental (atmosfera, solo, ou águas territoriais e marítimas) de forma a evitar a potencial poluição por todos os tipos de resíduos como exaustão, esgoto ou lixo (*vid.* art. 174.1, TUI). Ademais, proteção significa o amparo contra a exploração desmedida, ou seja, que o meio ambiente somente pode tolerar até certo limite e a economia tem que se abster ao atingir este limite. Por outro lado, sustentabilidade refere-se ao consumo dos recursos naturais, como florestas, água, mineração e solo fértil (conforme art. 2, números 3 e 5 do TUI), em que o meio ambiente é parte integrante da economia, sendo um elemento atuante, pelo menos em longo prazo. (WINTER, G. *Constitutionalising Environmental Protection in the European Union*. Yearbook of European Environmental Law, vol. 2, Oxford University Press, Oxford, 2002, p.73).

Já para BAYONA DE PEREGORDO e SOLER ROCH<sup>46</sup>, segundo a perspectiva de despesa pública, o meio ambiente não se contempla como um objetivo autônomo nem como uma necessidade pública, mas sim como uma exigência da política agrícola, industrial, energética, de transportes, infra-estrutura, etc. da União, e, por isso, o investimento dos fundos públicos não terá natureza de despesa pública meio-ambiental, mas sim de um incremento na despesa pública correspondente as exigências ambientais, participando das necessidades públicas que as vinculam (BAYONA DE PEREGORDO, J. J. e SOLER ROCH, M. T. “Gasto público y medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, p. 29; Nesse sentido, também *vid.* RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La Alternativa Fiscal Verde*, Lex Nova, Valladolid, p. 149).

ambiental, a doutrina extrai alguns objetivos específicos, que se traduzem nos princípios específicos, quais sejam: prevenção, precaução, participação e do poluidor-pagador. Cabe destacar que não existe uma unanimidade na enumeração dos princípios ambientais na doutrina, e nos restringimos a aqueles que estão diretamente relacionados com a política ambiental na UE, bem como mais relevantes para a matéria sob estudo.

Os *princípios da prevenção*<sup>47</sup> e *precaução* estão consagrados no art. 191.2 do TUE de Lisboa, quando se estabelece “um nível de proteção elevado”, determinando que é indispensável à utilização de medidas para precaver e prevenir, e não apenas reparar a degradação ambiental. Supõe um compromisso mais intenso para concretizar as decisões ambientais<sup>48</sup>, buscando evitar a geração de poluições ou males, que não puderam ser evitadas pela correção. Sua posição temporal se encontra em situação anterior à realização do dano, devendo a precaução e prevenção prevalecer sobre a reparação. Ainda, se relaciona com o princípio do poluidor-pagador, atribuindo os custos de prevenção e da correção dos inconvenientes ambientais ao autor dos mesmos. TORRE-SCHAUB<sup>49</sup> diferencia os princípios da prevenção e da precaução. Ensina que a medida preventiva tem que ser tomada no caso de atividades perigosas ou atividades que sejam conhecidas pelo risco ambiental ou saúde humana. Desta forma, a prevenção implica que o risco não é incerto, mas sim bem conhecido, obrigando os atores a tomar ações preventivas para reduzir tais riscos. Por outro lado, estabelece a doutrina que a ideia de precaução é diferente, porque os riscos são mal conhecidos ou totalmente desconhecidos; ou seja, são incertos, e por isso os atores podem parar completamente suas atividades ou atuar de tal forma que realizem a redução total dos riscos. A supracitada autora identifica quatro tipos de

---

Ainda, KISS e SHELTON identificam dentre vários princípios os da conservação, melhoramento, precaução e prevenção, proteção e poluidor-pagador (KISS, A.; SHELTON, D. *Manual of European Environmental Law*, Grotius Publications Limited, Cambridge, 1993).

Como se observa, não há como se chegar à uma unanimidade doutrinária nesta matéria.

<sup>47</sup> Para maior aprofundamento sobre o princípio da precaução, *vid.* SADELEER, N. D. “Reflexiones sobre el estatuto jurídico del principio de precaución”, *Revista de Derecho Ambiental*, nº 25, 2000, pp. 9-38.

<sup>48</sup> Atente que a mesma busca evitar a aplicação mecânica deste dispositivo ao mencionar que “tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diversas regiões da União”.

<sup>49</sup> TORRE-SCHAUB, M. *Economics and Environmental Law: Dealing with Competition Law and Environmental Principles in the European Union Context*, New York University, NY, nov. 2004.

prevenção: 1) o cientificamente incerto, que não é automaticamente descartado de regulação, posto que certas atividades que põem um risco potencial de dano significativo, denominado de *non-preclusion precaution principle* (princípio da prevenção não-preclusa); 2) os controles das normas devem incorporar uma margem de segurança; as atividades têm que ser limitadas abaixo de um nível que foi previamente observado ou previsto; é a *margin of safety precaution* (precaução da margem de segurança); 3) atividades que apresentam um potencial incerto de dano significativo devem ser sujeitadas a melhor exigência tecnológica existente para minimizar o risco de dano, salvo se o proponente da atividade demonstre que não apresente um risco de dano considerável; 4) atividades que apresentam um potencial de dano significativo devem ser proibidas, salvo se o proponente da atividade mostre que não apresenta um dano considerável. Nesse sentido, a Diretiva 85/337/CEE do Conselho, de 27 de Junho de 1985<sup>50</sup>, relativa à avaliação dos efeitos de determinados projetos públicos e privados no ambiente, destacou que “[...] a melhor política de ambiente consiste mais em evitar a criação de poluições ou de perturbações na origem, do que em combater posteriormente os seus efeitos [...]”.

Por outra via, o *princípio da participação* ou *da cooperação*, trata da necessidade de cooperação entre o Estado e os cidadãos para resolução dos problemas ambientais, bem como a cooperação entre os Estados (cooperação internacional) na preservação solidária deste bem comum transfronteiriço. Para RODRÍGUEZ MUÑOZ<sup>51</sup>, a utilização dos recursos naturais é uma constante na política comunitária, exigindo-se a harmonização de medidas pelos países membros da UE para proteger essa matéria que não conhece nem limites nem fronteiras. Nesse sentido, o art. 191.4 do TUE de Lisboa institui que, no domínio do meio ambiente, “a União e os Estados-Membros cooperarão, no âmbito das respectivas atribuições, com os países terceiros e as organizações internacionais competentes”. Não obstante, no que tange as medidas de intervenção pública, assegura o TUE que a União poderá assumir os custos, quando resultem desproporcionados para os Estados-Membros (art. 192.5). Contribui para este princípio, segundo nosso entendimento, a vinculação na política ambiental da

---

<sup>50</sup> JO L 175 de 05/07/1985.

<sup>51</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La Alternativa Fiscal Verde*, cit., p. 148.

União aos conhecimentos científicos e técnicos, de diversidade territorial, de desenvolvimento econômico e social das regiões (art. 191.3 TUE), muito embora alguns autores prefiram adotá-lo como princípio autônomo.

Por outro lado, o *princípio do poluidor-pagador*, em princípio, pode ser sintetizado como uma norma guia e que representa a consolidação no universo jurídico da atribuição aos geradores de poluição da obrigação de prevenir, indenizar e reprimir os danos causados ao meio ambiente. Conforme sua configuração original, este princípio se traduz no dever do poluidor em suportar os custos de manter atividades acima dos limites determinados pelas autoridades públicas, para que assim se assegure que o meio ambiente se encontre em um estado aceitável. Em outras palavras, os custos destas medidas devem refletir no custo dos bens e serviços que causam poluição na produção e/ou no consumo dos recursos naturais. Assim, pela importância e complexidade deste princípio, nos reservamos para aprofundá-lo no tópico 1.2.2., motivo pelo qual restringimos neste momento a sua exposição como uma materialização jurídica da internalização dos custos sociais externos pelos danos ambientais que resultam do processo produtivo, ou seja, é um princípio que possui a finalidade de ressarcir os custos externos da atividade que gera degradação ambiental. Não obstante, ressaltamos que este princípio teve grande evolução desde sua incorporação nas normas da UE, e sua acepção ultrapassou as fronteiras da atribuição dos custos e alcançou *status* de princípio-guia das principais formas de intervenção do Estado.

Torna-se interessante destacar os comentários de PARGA Y MASEDA<sup>52</sup>, que argumentou que a realização desses objetivos pode se concretizar através do pensar globalmente e atuar localmente, com o direcionamento da política ambiental no âmbito comunitário, e a execução de tais políticas nas instâncias administrativa nacionais mais próximas ao problema. É justamente este conceito que precisamos extrair destes princípios para poder estruturar os sistemas de intervenção do Estado dentro dos ordenamentos jurídicos internos de cada país membro.

---

<sup>52</sup> PARGA Y MASEDA, P. J. D. "El tratado de Ámsterdam y el medio ambiente: la cuasi-constitucionalización por la Unión Europea de los principios del Derecho Internacional Público", *Revista de Gestión Medioambiental*, maio de 1999, p. 10.

Por outro lado, paralelamente aos Tratados e aos constituídos princípios, também se instituíram alguns *Programas de Ação Comunitária*, que têm papel fundamental dentro das políticas ambientais na UE, pois ultrapassa os poderes e competências limitados ao território dos Estados-Membros e estabelece bases de competência para legislar sobre o direito derivado (secundário), sendo esta estrutura dinâmica de suma importância na proteção ambiental<sup>53</sup>. Nesse sentido, até o presente momento foram aprovados seis programas de ação comunitária<sup>54</sup>, estando vigente na atualidade o VI Programa denominado *Meio Ambiente 2010: o Futuro está em Nossas Mãos*<sup>55</sup>, que tem como objetivo modificar o comportamento do mercado e patrocinar produtos, processos e serviços mais respeitáveis ao meio ambiente. Segundo este programa, a União deverá implantar medidas para incentivar o mercado a atuar em favor do meio ambiente, devendo os Estados-Membros inserir cada vez mais medidas com instrumentos de mercado, notadamente através dos impostos ambientais para gravar diversos produtos. Inclusive, o VI Programa reconhece a reforma fiscal verde (*environmental tax reform*) como forma de combinar tributos ecológicos, novos ou incrementados, para trazer reduções fiscais sobre o trabalho, fomentando, em consequência, o emprego<sup>56</sup>. Por fim, o VI Programa institui a utilização de instrumentos de

---

<sup>53</sup> Baseado em WINTER, G. *Constitutionalising Environmental Protection in the European Union*, cit., p. 6.

<sup>54</sup> Desta forma, deve-se ressaltar que no primeiro e segundo programa de ação, o princípio do poluidor-pagador focaliza sua importância como um instrumento que não promova distorções no mercado e das relações econômicas e comerciais. Por outro lado, o terceiro programa de ação recorre ao princípio como um instrumento incentivador da redução da poluição, assim como da investigação em tecnologias, processos e produtos que sejam mais reitáveis ao meio ambiente. A partir do quarto programa de ação ocorre uma grande evolução qualitativa na política ambiental da Europa, em que se considera o princípio do poluidor-pagador como uma referência para uma série de instrumentos econômicos, dentro dos quais estão os tributos ecológicos. Nesse sentido, *vid.* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Comares, Granada, 1988, p. 82; e DÍAZ VARGAS, A. "El principio 'quien contamina paga'", cit., p. 142.

<sup>55</sup> COMISSÃO EUROPEIA. *Meio Ambiente 2010: o Futuro Está em Nossas Mãos*, [COM (2001), 31 final], Bruxelas, 2001.

<sup>56</sup> O art. 3 do VI Programa promove o princípio do poluidor-pagador através da utilização de instrumentos baseados no mercado, incluindo o intercâmbio de emissões, e os impostos, cânon e subvenções ambientais, a fim de internalizar as repercussões do meio ambiente, tanto negativas como positivas. Concomitantemente, no art. 4, propõe fomentar a aplicação de medidas fiscais, entre elas a escala comunitária, para facilitar o progresso a sistemas energéticos e de transporte mais limpos e encorajar a inovação de tecnologia, incluindo a adoção de um marco sobre a fiscalidade energética. Continua com o estímulo as ferramentas de ação de salvaguarda ao meio ambiente, com instrumentos de apoio com a melhoria da informação, educação, formação e capacitação em matérias meio-ambientais, investigação e desenvolvimento tecnológico, a elaboração de técnicas preventivas das possíveis repercussões negativas dos comportamentos humanos sobre o meio ambiente (cf. pp. 81-83 do IV Programa).

assistência financeira a fundos estruturais, que estejam orientados a fomentar atividades econômicas ecologicamente neutras, bem como utilizar o instrumento financeiro comunitário para o meio ambiente, a exemplo do “LIFE”, criado pelo Regulamento 1973/1992, de 23 de julho de 1992, que foi executado de 1992 a 2006, e do mais recentemente “LIFE +”, Regulamento (CE) nº 614/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de maio de 2007<sup>57</sup>, que está vigente desde janeiro de 2007 até dezembro de 2013, relativo ao instrumento financeiro para o ambiente, que se destina a campanhas de sensibilização e educação na proteção de habitats naturais, ou financiamento de projetos de proteção ambiental através do Banco Europeu de Inversões.

### ***1.2.1.2. Na Espanha***

Determinados os limites supranacionais e nacionais da configuração jurídica das terminologias dos elementos que compõe a tipificação da proposta tributária objeto da presente tese, bem como determinadas a normativa internacional e nacional que apoia a obrigação da intervenção do Estado, passamos a estudar com maior profundidade seus reflexos no âmbito do Estado espanhol. Para tanto, neste tópico será tratado como o art. 45 da CE se revela como o alicerce para fundamentar o dever de intervenção pelo Estado no meio ambiente, assegurando o direito de todos à preservação ecológica.

A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente de Estocolmo de 1972 teve direta influência sobre ordenamentos jurídicos dos países sobre a matéria ambiental, inclusive sobre o art. 45 da CE. Assim, a nova política

---

O documento *Meio Ambiente 2010: o Futuro Está em Nossas Mãos* aconselha fomentar, mediante incentivos fiscais nos casos que resulte adequado, a aplicação de etiquetas ecológicas que permitam aos consumidores comparar o rendimento ecológico (por exemplo, a eficiência energética) de produtos do mesmo tipo, ao passo que institui medidas concretas de controle dos praguicidas altamente poluentes, fomentando a introdução de incentivos fiscais para reduzir o uso dos praguicidas mais perigosos, por exemplo, com um imposto sobre os praguicidas e a harmonização dos tipos de IVA a um alto nível.

Não obstante, o documento recomenda ainda o uso de instrumentos econômicos, como os impostos ecológicos sobre os produtos e processos que consomem mais recursos e geram mais resíduos. No que tange ao uso sustentável dos recursos, o Programa ainda destaca o uso de energias renováveis, propondo a necessidade de trasladar a carga fiscal sobre o uso dos recursos naturais, devendo-se criar um imposto sobre as matérias primas, além de outros instrumentos econômicos, a exemplo do comércio de direitos de emissão, para incentivar que as empresas adotem tecnologias, produtos e serviços para o uso eficiente destes recursos.

<sup>57</sup> JO 149, de 09/06/2007.

ambiental do art. 45 da CE teve inspiração no art. 24 da Constituição grega de 1975, e também de forma especial pelo art. 66 da Constituição portuguesa, que declara em seu parágrafo primeiro que “todos terão direito a um meio ambiente humano de vida, saudável e ecologicamente equilibrado, e o dever de defendê-lo”<sup>58</sup>. Assim, observa-se que o constituinte espanhol de 1978 não definiu um conceito de meio ambiente<sup>59</sup>, transferindo esta tarefa para a doutrina e jurisprudência.

No âmbito do texto da CE, observa-se, antes de mais nada, que no Preâmbulo se destaca a vontade de assegurar a todos uma qualidade de vida digna, o que se projeta no art. 45, do Título I, dos direitos e deveres fundamentais, Capítulo Terceiro, dos princípios orientares da política social e econômica<sup>60</sup>. O art. 45.1 determina-se que todos tem “o direito de desfrutar de um ambiente adequado para o desenvolvimento da pessoa, assim como o dever de conservá-lo”, ou seja, consagra o direito-dever ao meio ambiente<sup>61</sup>. CANOSA USERA adverte que este “direito a desfrutar do ambiente adequado para o desenvolvimento do indivíduo” (art. 45.1 CE) possui um conteúdo incerto e aberto, o que urge por uma regulamentação, não sendo suficiente a norma constitucional; *i.e.*, exige-se uma lei geral sobre o direito do ambiente, para que se possam desenvolver os direitos e princípios reconhecidos nessa disposição constitucional. Compartimos do posicionamento do autor ao destacar que não foram delimitadas a abrangência e aplicação deste direito, havendo na realidade a existência da norma constitucional, que impõe reflexos em normas setoriais e concretas, sem existirem normas intermediárias que organizem e demitem o direito ao meio ambiente<sup>62</sup>.

---

<sup>58</sup> Para maior aprofundamento sobre o direito ao meio ambiente como direito fundamental em legislações comparadas, *vid.* LOPERENA ROTA, D. *Los Principios del Derecho Ambiental*, *cit.*, pp. 42-46; PEREZ LUÑO, A. E. “Artículo 45: Medio Ambiente”, *Comentarios a las Leyes Políticas: Constitución Española de 1978*, Vol. IV, dir. Oscar Alzaga Villaamil, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1978, pp. 248-251; e KROMAREK, P. “Quel droit à l’environnement? Historique et développements”, *Environnement et droits de l’homme*, Paris, UNESCO, 1987, pp. 113 e ss.

<sup>59</sup> Sobre a evolução do meio ambiente como princípio orientador durante o processo constituinte espanhol, *vid.* RUIZ-RICO RUIZ, G. “La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social”, *Revista Facultad Derecho Universidad Granada*, nº 16, Granada, 1988, pp. 50-56.

<sup>60</sup> A única previsão constitucional sobre meio ambiente foi na Constituição da Segunda República de 1931, que tratou apenas da proteção de paisagens e zonas naturais de especial mérito estético.

<sup>61</sup> CANOSA USERA, R. *Constitución y Medio Ambiente*, Dykinson, Madrid, 2000, pp. 33 e ss.

<sup>62</sup> PEREZ LUÑO destaca que o meio ambiente na Constituição deve ser assumida a partir das seguintes premissas: “a) a normativa constitucional se apresenta como uma tentativa de contemplar *globalmente*



Por outro lado, o inciso determina que as autoridades públicas devem garantir a utilização racional de todos os recursos naturais, com a finalidade de proteger e melhorar a qualidade de vida e defender e restaurar o meio ambiente, contando com a indispensável solidariedade coletiva (princípio ambiental da solidariedade coletiva). Nesse sentido, o meio ambiente passar a ser tratado como uma obrigação dos poderes públicos. Assim, o Tribunal Constitucional (TC), na STC 102/1995, de 26 de julho FJ 8, estipulou que para assegurar a solidariedade coletiva que possibilite o exercício do direito a desfrutar do meio ambiente e correlativo dever de preservá-lo, legitimam a atribuição de responsabilidades ambientais para o Estado. Por fim, o art. 45.3 determina que os que violarem as disposições do art. 45.2 serão submetidos às sanções penais ou administrativas, bem como terão a obrigação de reparar o dano causado<sup>63</sup>, reforçando também a aplicação de sanções administrativas e penais<sup>64</sup>.

A doutrina interpreta de várias formas o direito ao meio ambiente estabelecido na CE. Sintetizando as opiniões doutrinárias, podemos identificar três principais vertentes: a) a que considera como direito subjetivo e fundamental subjetivo; b) a que acredita ser um interesse difuso; e c) que concebe o direito ao meio ambiente como um fim do Estado, considerando sua dimensão objetiva que impõe obrigações aos poderes públicos<sup>65</sup>.

Segundo nosso entendimento, as interpretações do direito ao meio ambiente não são contraditórias. De fato, a interpretação do direito ao meio

---

distintos planos de incidência da temática ambiental, com plena consciência de que a natureza representa um continuum que não pode fracionar-se arbitrariamente; b) sua orientação é dinâmica enquanto que a política meio ambiental se dirige a possibilitar o pleno desenvolvimento da pessoa e a qualidade de vida, que marcam seu horizonte teleológico; c) representa uma abordagem positiva enquanto envolve umas diretrizes básicas de ação tendentes não somente a conservar e defender, mas também a melhorar e, em seu caso, restaurar o meio ambiente; d) e implica, por último, uma concepção *concreta* da interação existente entre o homem e o ambiente, através da qual se têm em conta os sujeitos históricos que operam em um determinado meio no que desenvolvem sua personalidade" (cf. PEREZ LUÑO, A. E. "Artículo 45: Medio Ambiente", *cit.*, p. 259).

<sup>63</sup> Sobre a evolução do meio ambiente como princípio orientador durante o processo constituinte espanhol, *vid.* RUIZ-RICO RUIZ, G. "La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social", *Revista Facultad Derecho Universidad Granada*, nº 16, Granada, 1988, pp. 50-56.

<sup>64</sup> Dessa norma complexa, o legislador constitucional busca uma melhor proteção ambiental, embora não seja claro quais são os meios para conseguir essa proteção (CANOSA USERA, R., "Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medio ambiente", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 258).

<sup>65</sup> Esta é a conclusão a que chega GOMES CANOTILHO, J.J. *Proteção do Ambiente e Direito de Propriedade - Crítica de Jurisprudência Ambiental*, Coimbra Editora, Coimbra, 1995.

ambiente segundo as diferentes vertentes doutrinárias permitem a concretização do objetivo constitucional. Assim, acreditamos que o art. 45 estabeleceu o direito subjetivo a um ambiente adequado, que na verdade não pode se restringir unicamente a um direito para o desenvolvimento dos indivíduos, mas também como um princípio orientador da política econômica e social (interesse difuso), transferindo mandatos aos poderes públicos, em especial ao Poder Legislativo, orientado suas atividades de tal forma que projetem a consecução do fim ambiental em toda a ordem jurídica. Com efeito, este artigo constitucional consagra o posto mais alto ao valor ambiental, como um direito digno de proteção legal<sup>66</sup>.

Nesse sentido, a legislação ambiental não deve ser tratada como o direito de desfrutar de um ambiente ideal, mas como o direito para que o ambiente seja preservado, protegido contra a devastação e, quando necessário, que seja realizado melhoras em um momento ou lugar concreto em que se exista uma situação de degradação real ou potencial<sup>67</sup>. O dever do legislador não é o de criar uma proclamação geral (que é proibido pela Constituição), nem de estabelecer uma definição de direito universalmente válida, mas sim de estender e fazer real a sua verificação nos destinos setores do ordenamento que o comprometem. Assim, a missão que o constituinte designou ao legislador é a de decidir nas diferentes áreas e situações de conflito ambiental, conjugando-o e harmonizando-o com outros bens jurídicos, valores, princípios e direitos igualmente reconhecidos pela Constituição.

Neste sentido, a JORDANO FRAGA<sup>68</sup> defende que o a construção do “direito de desfrutar de um ambiente adequado” como um direito subjetivo é possível pelo ordenamento jurídico espanhol por três motivos, quais sejam: a) pelo reconhecimento e interpretação literal do art. 45 da CE, que reconhece este “direito”; b) pela interpretação extensiva do art. 10.2 da CE, que adota os pactos

---

<sup>66</sup> Além do referido artigo, no âmbito dos princípios orientadores da política econômica e social, a CE trata do meio ambiente nos arts. 148 e 149, tratando das competências exclusivas do Estado e assumidas pelas Comunidades Autônomas, cf. veremos no Capítulo II.

<sup>67</sup> DELGADO PIQUERAS, F. “Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 13, ano 38, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, pp. 53-54.

<sup>68</sup> JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, cit., pp. 132 e ss.

internacionais, consequentemente aceitando o art. 11 do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que reconhece o direito a um padrão de vida adequado, bem como o seu art. 12, que reconhece o direito de toda pessoa à melhora de todos os seus aspectos de higiene do trabalho e meio ambiente; c) o art. 53.3 da CE é a base indiscutível para defender a natureza do direito real direito subjetivo consagrado no art. 45 da CE<sup>69</sup>.

Cabe destacar também que para SARMIENTO ACOSTA<sup>70</sup> o art. 45 CE situa-se sistematicamente no Capítulo de “princípios orientadores da política econômica e social (Capítulo III), do Título “dos direitos e deveres fundamentais” (Título I), o que significa que o seu reconhecimento e observância legislativa, executiva e judicial pelas autoridades públicas apenas pode ser invocada perante a jurisdição conformidade com as disposições das leis ordinárias que as desenvolvam (art. 53.3 CE).

Com isso, verificamos que o art. 45 CE estabelece um direito subjetivo ao meio ambiente (que não se limita ao caráter individual, mas a sociedade como um todo), ao mesmo tempo em que representa uma obrigação do Estado. Desta forma, segundo nossa opinião, é um direito-dever, atribuindo à obrigação de todos para preservar este bem jurídico, inclusive o Estado, ao mesmo tempo em que pode ser considerado um princípio orientador da política econômica e social. Assim, como princípio, pode orientar os legisladores e demais autoridades públicas. Esta interpretação permite que o direito ao ambiente seja direcionado ao adequado desenvolvimento do indivíduo, independentemente da sua formulação formal, se projetando em toda a ordem jurídica.

Não obstante nosso posicionamento, não se pode negar que o preceito constitucional do art. 45 tenha trazido vários debates na doutrina e jurisprudência do TC, especialmente sobre o seu alcance e interpretação, sobretudo por ser uma

---

<sup>69</sup> Conforme a apreciação de DOMPER FERRANDO, o reconhecimento de uma legislação ambiental nas constituições recentes e o aumento da consciência em relação aos problemas ambientais, juntamente com a natureza consensual com que a CE foi elaborada, proporcionou o reconhecimento do direito ao ambiente no art. 45. Assim, a CE entrelaça o ambiente aos princípios orientadores da política econômica e social, sendo reconhecido como um novo direito econômico social – o direito ao meio ambiente e à qualidade de vida (DOMPER FERRANDO, J. *El Medio Ambiente y la Intervención Administrativa de las Actividades Clasificadas*, vol. I, Planteamientos Constitucionales, Civitas, Madrid, 1992, p. 62).

<sup>70</sup> SARMIENTO ACOSTA, M. J. “Las virtualidades del derecho constitucional al medio ambiente”. *Revista Actualidad Administrativa*, nº 39, 21 a 27 de out 1996, pp. 845-861.

declaração solene e programática<sup>71</sup>. Assim, o debate doutrinário ainda persiste sobre o *status* de direito fundamental ao meio ambiente ou apenas como um fator que pode influenciar estes direitos, pois sua eficácia e valor não seriam iguais a esses direitos. De fato, em determinadas situações aos cidadãos têm sido reconhecido um regime especial de proteção, e.g., recurso de amparo perante o TC ou de demanda perante o Tribunal Europeu de Direitos Humanos<sup>72</sup>. Não obstante, o direito ao meio ambiente tem efeito vinculante e imediato, conforme o art. 53.3, da CE. Neste sentido, na STC 64/1982, de 4 de novembro, FJ 2, instituiu “que este artigo se inclui entre os ‘princípios orientadores da política social e econômica’ (capítulo terceiro do título primeiro, relativo à ‘direitos e deveres fundamentais’), cujo reconhecimento, respeito e proteção informarão a legislação positiva, a prática judicial e a atuação dos poderes públicos”. Também, em anterior decisão, a STC 19/1982, de 5 de maio, FJ 6, foi determinado que “o artigo 53.3 CE impede considerar este princípio como norma sem conteúdo e obriga a tê-lo presente na interpretação tanto das restantes normas constitucionais como das Leis”.

Nesse sentido, o direito-dever ao meio ambiente, consagrado no art. 45 da CE, foi reconhecido de forma cabal pelo TC, na STC 102/1995, de 26 de junho, FJ 7, como uma emanção do direito fundamental da dignidade humana. Nesta decisão, o Tribunal compreendeu que o referido artigo, mais especificamente em seu inciso 1, é uma emanção da dignidade humana nos termos do art. 10.1 do CE, e por isso cada indivíduo tem o direito inalienável de viver em seu ambiente de acordo com suas características culturais. Não obstante, não se pode negar o fato de que na Espanha o meio ambiente não vem integrado dentro da Seção Primeira do Capítulo II, do Título I da CE, ou seja, não se encontra dentro do rol de direitos fundamentais protegidos, fazendo com que não possa ser objeto de “recurso de amparo”, art. 161.1.b), da CE. Contudo, a relação direta que existe entre o meio ambiente e os demais direitos fundamentais, como a vida e a saúde,

---

<sup>71</sup> ESCRIBANO COLLADO, P. e LOPEZ GONZALEZ, J. I. “El medio ambiente como función administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 26, Civitas, Madrid, 1980, p. 371; e BELTRÁN AGUIRRE, J. L. “El medio ambiente en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *cit.*, pp. 281-298.

<sup>72</sup> LOPEZ RAMON, F. “Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 95, Civitas, Madrid, 1997, pp. 354 e ss.

faz com que possa se enquadrar o ambiente como um meio para garantir outros direitos, notadamente os designados como fundamentais pela CE.

Embora reconhecendo o caráter informador geral do valor ambiental do art. 45, atuando tanto no momento da criação do direito, como na sua execução (art. 53 da CE), a dificuldade reside em definir o que se entende pelo direito de todos “a desfrutar de um meio ambiente adequado para o desenvolvimento da pessoa, assim como o dever de preservá-lo”, remetendo, por omissão, a fixação deste conceito para a legislação ordinária, “que deverá completar de conteúdo substantivo o direito formalmente reconhecido na Constituição”<sup>73</sup>. Das declarações estabelecidas nas decisões TC, que muitas vezes se pronunciou sobre o escopo deste artigo, se deduz que, de fato, o art. 45 reconhece um direito e um dever dos cidadãos para salvaguardar o meio ambiente, e também é um mandato para os poderes públicos. Nesse contexto, a STC 102/1995, de 26 de junho, FJ 4, declara que “Em suma, se configura um direito de todos a desfrutar e um dever de conservação que recai sobre todos, mais um mandato aos poderes públicos para a proteção (art. 45 CE)”<sup>74</sup>.

Observa-se que o preceito constitucional reivindica dos poderes públicos um comportamento dirigido à defesa do meio ambiente para que se possa assegurar o desenvolvimento da pessoa, embora possa ser destacado que o reconhecimento de um direito não é uma figura comum na maioria dos princípios orientadores Capítulo III. Nesse sentido, RUIZ-RICO RUIZ destaca que durante a tramitação pelo Senado dos Progressistas e Socialistas Independentes, houve a tentativa de elevar o *status* de mandato dirigido aos poderes públicos do exercício do direito ao meio ambiente através da seguinte emenda: “os poderes públicos garantirão para todos o direito a desfrutar e o dever de preservar os recursos naturais [...]”, argumentado que seria melhor que a expressão “todos têm direito a desfrutar” estaria mais apropriada se posicionada no Capítulo II do que no

---

<sup>73</sup> Cf. DELGADO PIQUERAS, F. “Régimen jurídico del Derecho constitucional al medio ambiente”, *cit.*, p. 54.

<sup>74</sup> No mesmo sentido, *vid.* STC 199/1996, de 3 de dezembro, FJ2, e STC 148/1991, de 4 de julho, FJ 4.

Capítulo III deste Título da Constituição, de modo que devia ir dirigido diretamente ao Estado<sup>75</sup>.

Portanto, à primeira vista, este inciso primeiro “permitiria encaixar o princípio orientador entre os direitos da Seção II do Capítulo II, onde se localizam outros direitos de prestação”<sup>76</sup>, ainda que, como anteriormente mencionado, não é possível incluir diretamente o direito ao meio ambiente no catálogo de direitos fundamentais<sup>77</sup>, nem que a verdadeira intenção do texto constitucional tivesse sido a de positivar um direito fundamental ao meio ambiente<sup>78</sup>.

No entanto, uma vez que o art. 45 permite diferentes abordagens e mesmo que nos posicionemos no sentido de que serve como princípio orientador, PAREJO ALFONSO<sup>79</sup> destaca que estes princípios tratam “de objetivos finais que orientam as ações dos poderes públicos na interpretação do ordenamento jurídico, enquanto tudo isso é verdade, obviamente, no âmbito do conjunto de valores, fins e bens que também sanciona a Constituição e cujas exigências devem ser igualmente atendidas por aqueles poderes”. Continua o autor enfatizando que é precisamente essa qualidade dos princípios orientadores (materialização das metas e objetivos sociais) que destaca a identidade última de sua natureza e dos princípios gerais, porque formam parte da ordem substantiva de valores e bens coletivamente assumidos e positivados na Constituição. Isto permite com que se relacione dentro deste conjunto de valores o art. 45 da CE, compreendido como uma meta ou objetivo social<sup>80</sup>, com o art. 31.2 da CE, para a realização desta finalidade ambiental.

---

<sup>75</sup> RUIZ-RICO RUIZ, G. “La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social”, *cit.*, p. 51.

<sup>76</sup> RUIZ-RICO RUIZ, G. “La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social”, *cit.*, pp. 58-59.

<sup>77</sup> Muito embora no futuro seja possível o reconhecimento do direito ao meio ambiente como direito humano. É uma questão de vontade política dos Estados, tanto dentro da comunidade internacional, como no próprio território (cf. LÓPEZ RAMÓN, F. “Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, *cit.*, p. 354; e

<sup>78</sup> PEREZ LUÑO, A. E. “Artículo 45: Medio Ambiente”, *cit.*, pág. 261.

<sup>79</sup> PAREJO ALFONSO, L. “Los Valores en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 956-957.

<sup>80</sup> *Vid.* FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. “Derecho, medio ambiente y desarrollo”, Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 24, 1980, pp. 6 e ss.

Verifica-se, portanto, uma tensão dentro da Constituição entre meio ambiente<sup>81</sup> e desenvolvimento sustentável. De um lado, o art. 45.1 determina a consecução de um meio ambiente adequado, sendo este um conceito jurídico indeterminado que necessita ser definido por meios técnico-jurídicos, e, especialmente, pelas decisões judiciais quando tratarem das demandas sociais que ensejam desafios ambientais<sup>82</sup>. Neste difícil equilíbrio entre proteção ambiental e desenvolvimento, como bens constitucionais que podem entrar em conflito, o TC declarou na STC 64/1982, de 4 de novembro, FJ 2<sup>83</sup> que “o art. 45 destaca a preocupação ecológica surgida nas últimas décadas em amplos setores de opinião, que foi expresso também em vários documentos internacionais. Em sua virtude não pode ser considerado objetivo primordial e excludente da exploração ao máximo dos recursos naturais, o aumento da produção a todo o custo, mas que se deve harmonizar a utilização racional desses recursos naturais com a proteção da natureza, tudo isso para assegurar o melhor desenvolvimento da pessoa e para assegurar uma melhor qualidade de vida [...] No entanto, deve advertir-se que a Constituição impõe mesmo assim o dever de atender ao desenvolvimento de todos os sectores económicos (art. 130.1) [...] Esse desenvolvimento é igualmente necessário para atingir essa melhoria (de qualidade de vida). A conclusão que se deduz do exame dos preceitos constitucionais leva à necessidade de compaginar na forma em que cada caso decida o legislador competente a proteção de ambos os bens constitucionais: o meio ambiente e o desenvolvimento económico”<sup>84</sup>.

Esta síntese interpretativa do TC, mesmo que de certa forma transfira a resolução do problema para o legislador competente, destaca de forma muito

---

<sup>81</sup> Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* JUSTE RUIZ, J. “Desarrollo y medio ambiente: hacia la armonización de la economía y ecología”, *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont*, Vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, p. 1877.

<sup>82</sup> FERNANDEZ RODRIGUEZ comenta que o texto constitucional não renuncia ao crescimento económico e ao desenvolvimento, mas quer fechar o caminho para um tipo de desenvolvimento como o que se deu durante os anos sessenta, que subordinava ao crescimento puro e simples das grandes magnitudes económicas. Deve-se corrigir a herança recebida pelos poderes públicos, cuja concreta atuação deve ser orientada para alcançar objetivos de preferência qualitativos (FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. “El medio ambiente en la Constitución”, *cit.*, p. 343).

<sup>83</sup> Tratou de um Recurso contra a Lei 12/1981, 24 de dezembro (BOE nº 189, de 31/12/1981), sobre proteção de espaços naturais, do Parlamento de Catalunha, pela qual se estabelecem normas adicionais de proteção dos espaços de especial interesse natural afetados por atividades extrativistas.

<sup>84</sup> Para maior aprofundamento sobre a decisão, *vid.* JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, *cit.*, pp. 112-113.

pertinente a necessidade de combinar ambos os bens constitucionais, ou seja, o meio ambiente e desenvolvimento econômico. Assim, o principal problema legislativo, judicial ou administrativo é encontrar um equilíbrio aceitável entre estes bens constitucionais sem que sejam determinados de inconstitucionais, visto que o art. 45 apresenta especial dificuldade em alguns dos direitos econômicos, e.g., o art. 33, que constitucionaliza a propriedade privada, e o art. 38, que reconhece a liberdade de empresa<sup>85</sup> e sistema de economia de mercado. Segundo FERNANDEZ RODRIGUEZ<sup>86</sup>, a razão para este acontecimento é que na Constituição “a tensão entre meio ambiente e desenvolvimento não é resolvido a favor de nenhum dos dois termos da hipotética alternativa, mas é canalizada para uma fórmula de síntese, consistindo no desenvolvimento qualitativo que, partindo da situação atual, tende a fazê-la evoluir através de uma redução progressiva das disfunções e desigualdades herdadas do passado, em um sentimento de igualdade e equilíbrio, tanto no plano individual, como no coletivo ou territorial”.

Desta forma, a partir da já mencionada STC 64/1982, não restam dúvidas que o direito constitucional ao meio ambiente é estabelecido como um limite legítimo à atividade econômica, que deverá usar os recursos naturais em harmonia com a proteção da natureza, sendo que o mais importante para os efeitos da presente tese é que deverá ser utilizado como parâmetro desta harmonização do interesse coletivo<sup>87</sup>. Nesse sentido, deve-se reconhecer a conexão entre o direito ao meio ambiente e a cláusula de igualdade substancial do art. 9.2 da CE, considerando que a promoção da igualdade material exige como elemento intrínseco um ambiente adequado. Portanto, a concentração de

---

<sup>85</sup> Nesse sentido, o TS, na Sentença de 8, de outubro, de 1997 (RJ 1997/7044), FJ 1, julgou que “o direito fundamental da recorrente ao exercício da liberdade de empresa, que ninguém nega, no entanto, esse direito não é absoluto, tem que ser conjugado com outros que, em relação a este caso, são os princípios orientadores das políticas sociais e econômicas relativas ao direito à proteção da saúde e de fruição e proteção do meio ambiente (arts. 43.1 e 45.1.2 CE), princípios constitucionais conformadores do ordenamento jurídico todo, que, naturalmente, tem de ser adequar-se com realidade social do momento em que é aplicada (artigo 3.1 do CC)”.

<sup>86</sup> FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. “El medio ambiente en la Constitución Española”, *cit.*, p. 344.

JORDANO FRAGA, J. *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, op. cit., págs. 118 e 119, indica que a doutrina do Tribunal Constitucional escolheu um caminho do meio entre essas duas desenvolvimento legal, ele chama Green, que não exclui, em certos casos, a constitucionalidade da prevalência do enquadramento jurídico para o desenvolvimento de certas actividades econômico, nos casos em que o exercício deste último é incompatível com os objectivos da conservação ambiental.

<sup>87</sup> *Vid.* BELTRÁN AGUIRRE, J.L. “El medio ambiente en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *cit.*, p. 289, que enumera uma série de decisões do TS em que se priorizam os interesses gerais de proteção ambiental sobre os interesses de desenvolvimento econômico.



atividades poluentes em uma determinada região, a exemplo das emissões de efluentes terra-mar, supõe uma extra-exploração, que cria um ambiente insalubre e acarreta uma violação do dever ambiental proclamado no texto constitucional espanhol.

### **1.2.2. Princípio do poluidor-pagador como fundamento dos instrumentos de proteção do meio ambiente**

O princípio do poluidor-pagador busca evitar que os custos da contaminação sejam atribuídos a toda sociedade, concentrando esta imputação ao sujeito poluidor. Essa teoria da atribuição dos custos da poluição e danos ambientais aos seus causadores teve origem a partir da década de 20 com a teoria econômica de PIGOU<sup>88</sup>, que evoluiu até se tornar um princípio consubstanciado no universo jurídico por meio do denominado princípio do poluidor-pagador. Conforme verificaremos a seguir, as teorias econômicas de atribuição de custos possuem uma essência meramente dirigida à busca pela compensação dos custos que a sociedade têm em permitir que certos agentes façam uso do meio ambiente, determinado que os recursos naturais que outrora não possuíam um valor comercial passem a integrar os bens públicos dentro do comércio, ou seja, passam a atribuir ao meio ambiente um valor econômico.

A evolução destas teorias e sua aceitação política fez com que surgisse o princípio do poluidor-pagador não se restringiu apenas ao seu aspecto econômico, mas progrediu de tal forma que passou a ser consagrado como um princípio muito mais amplo, incorporando inclusive a prevenção e precaução dos danos ambientais, portanto, englobando não somente a designação econômica, mas também as regulamentações, sanções e o poder de polícia em geral. Nesse

---

<sup>88</sup> PIGOU, A.C. *The Economics of Welfare*, 3ª. ed., Macmillan, London, 1929.

LEMME MACHADO explica que, em linhas econômicas, quando retratamos que toda atividade produtiva ou de exploração dos recursos, os custos sociais ou os danos não compensáveis são denominados de externalidades. Assim, em regra, o valor social dos benefícios decorrente da atividade proporcionada é inferior aos custos. É exatamente este uso não pago do ambiente que gera desequilíbrio. Deste modo, não há um perfeito equilíbrio entre os custos de uma atividade e os benefícios sociais dela provenientes, principalmente no que tange a má utilização dos recursos, ficando evidenciada a difícil tarefa de manter um nivelamento entre questões econômicas e ambientais, uma vez que a reparação do dano não pode minimizar a prevenção do dano. Existe sempre o perigo de se evadir da responsabilidade de reparar o dano, estabelecendo-se uma liceidade para o ato poluidor, como se alguém pudesse afirmar "poluo, mas pago" (cf. LEMME MACHADO, P. A. *Direito Ambiental Brasileiro*, 3. ed., RT, São Paulo, 1991, p. 197).

panorama, o princípio do poluidor-pagador, apesar de ter sido projetado como uma concretização dos direitos inerentes ao homem e das teorias econômicas, pode ser implementado por diversos meios, seja através de intervenções diretas (e.g., medidas administrativas, sanções), seja através de instrumentos indiretos (e.g., os tributos)<sup>89</sup>.

Nessa esteira, a estrutura do presente tópico estará subdividida em duas partes, em que primeiramente analisaremos a origem e evolução do princípio do poluidor-pagador no plano internacional, para posteriormente tratar de sua normatização na Espanha.

#### ***1.2.2.1. Origem e evolução no plano internacional***

Os modelos econômicos surgiram como pedra angular atribuição dos custos aos poluidores, portanto, sendo o fundamento para o princípio do poluidor-pagador, bem como para os instrumentos econômicos, em especial para a tributação ambiental. Foram justamente as ideias dos economistas que vieram a evoluir e desenvolver até se consubstanciar no universal princípio-guia do poluidor-pagador, tão proclamado e defendido nas últimas décadas.

De acordo a ciência da economia ambiental, o problema da degradação ambiental é relevado porque os bens ambientais são considerados de natureza pública<sup>90</sup>. Assim, na economia, os *bens públicos* são aqueles que a utilização pelo indivíduo não reduz a possibilidade de seu uso pelos demais, não existindo a competição e, portanto, não é possível o seu racionamento mediante um sistema de controle (e.g., preços, fiscalização), ou seja, não há exclusão. Com isso, os economistas distinguem entre a riqueza privada e riqueza comum, determinando que a riqueza privada origina-se através do trabalho individual ou coletivo, ao passo que a riqueza comum tange ao que é fornecido pela natureza.

---

<sup>89</sup> Com isso, observa-se que a aplicação da correção e restauração do meio ambiente exige uma política orientada a procurar estas quantidades, seja através do exercício da potestade de império, impondo que determinados particulares previnam e corrijam esses atentados causados, ou através do investimento direto de fundos públicos (cf. SOLER ROCH, M. T e BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "Gasto público y medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, p. 28).

<sup>90</sup> Nesse sentido, *vid.* CALAFAT MARZAL, M. C.; GARCÍA MOLLÁ, M. e PÉREZ-OLAGÜE IVANEZ DE LARA, R. *Cuestiones y Problemas de Economía Ambiental*, Universidad Politécnica de Valencia, Publicación Valencia, 2007; e AZQUETA OYARZUN, D. *Introducción a la Economía Ambiental*, 2ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 2007; FIELD, B. C. *Economía Ambiental*, Mc-GrawHill, Madrid, 2003.

Nessa esteira, a questão ambiental é influenciada pelas *externalidades*, sendo que externalidade é todo impacto de uma decisão sobre aqueles que não participaram desta deliberação. As externalidades podem ser negativas ou positivas. A sua qualificação como “negativa” designa os prejuízos que essa decisão acarreta na produção ou consumo. Ou seja, é a relação de custo-benefício em que o exercido por um agente econômico atinge aos demais, sem que estes tenham oportunidade de impedi-los ou a obrigação de pagá-los. Em outras palavras, a externalidade é negativa quando acarreta custos para os demais agentes, *e.g.*, uma fábrica que contamina a água, afetando o abastecimento de uma cidade. Em sentido contrário, a externalidade é considerada positiva quando os demais agentes são involuntariamente beneficiados, *e.g.*, os investimentos do governo na infraestrutura e equipamentos públicos.

Portanto, o problema ambiental existe porque as externalidades negativas realizadas pelos poluidores causam degradação ambiental, que em termos econômicos é designado como uma *ineficiência* ou *falha de mercado*<sup>91</sup>, ou seja, a atividade realizada por um agente econômico reduz as possibilidades de produção ou consumo por outrem, sem que se realize qualquer compensação por estes prejuízos. Nessa planura, os *custos sociais* são as consequências negativas e danos resultantes de atividades produtivas ou consumeristas que oneram a outras pessoas ou à comunidade, e das que os empresários privados não se consideram responsáveis. Contudo, para que a ineficiência ou falha de mercado seja considerada como um custo social, devem concorrer as seguintes características: a) deve haver a possibilidade de evitá-los; b) devem surgir no decurso de uma atividade produtiva; e c) devem ser suscetíveis de ser transferidos para terceiros ou à comunidade como um todo<sup>92</sup>. Portanto, a poluição ambiental integra o

---

<sup>91</sup> Sobre “falha de mercado” *vid.* BATOR, F. M. “The anatomy of market failure”, *The Quarterly Journal of Economics* 72(3), pp. 351–379; e BAULMOL, W. J.; OATES, W. E. *La Teoría de la Política Económica del Medio Ambiente*, Bosch, Barcelona, 1982, p. 17.

<sup>92</sup> KAPP, W. K. *Social Cost of Business Enterprise*, Oikos-Tau, Barcelona, 1966, p. 30.

conceito de custo social, devendo ser qualificada como uma externalidade negativa<sup>93</sup>.

Na contabilidade do empresário privado somente entram aqueles fatores pelos quais se tem que pagar um preço, enquanto outros fatores, tais como os danos derivados da indústria, não entram em sua contabilidade e são considerados entre os custos sociais gerais<sup>94</sup>. Nesse sentido, a poluição ambiental provoca custos sociais de cunho econômico, o que em teoria permite sua quantificação. Portanto, qualquer que seja a forma de poluição ambiental (ar, água, solo etc.), deverá ser assumida pelo agente causante, e não pela sociedade em geral, pois, devido à crescente demanda, cada vez mais será maior a perda social. Nesse sentido, a qualificação das externalidades negativas é um dos mais urgentes problemas da sociedade moderna<sup>95</sup>, de forma particular nas emissões de efluentes terra-mar, por estar a maior parcela social aglomerada na zona costeira.

Nesse panorama econômico, em 1920, PIGOU<sup>96</sup> propôs a subjetivação e internalização dos custos sociais ambientais por meio da tributação, denominado de *tributo ambiental ótimo* ou *tributo corretor pigouviano*. Em seu modelo, esquematizou que a empresa sempre tenta produzir até o limite em que ganha algum benefício por sua produção, sem se importar que esse seja o nível maior de poluição degradante. Nesse sentido, utilizando a teoria da produção ótima para empresa, em que o benefício marginal privado (BMP) iguala o custo marginal privado (CMP), o autor sugere o nível ótimo de poluição ou emissões, onde a produção se limita até o ponto em quem o BMP é igual ao custo marginal externo (CME), ou seja, o custo que a sociedade arca pelas atividades poluentes. Isso permitiria com que tanto a empresa, como a sociedade se beneficiassem. Para tanto, PIGOU propõe que sejam identificados os CME e que estes sejam somados ao preço de mercado do produto, representando assim o preço social deste, para

---

<sup>93</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, G. J. "Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho comunitario europeo", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 44, nº 233, 1994, p. 1009.

<sup>94</sup> LANGUE, O. e TAYLOR, F. M. *On the Economic Theory of Socialism*, The University of Minnesota Press, Minneapolis, 1938, pp. 103-104.

<sup>95</sup> KAPP, W. *Social Cost of Business Enterprise*, cit., p. 36.

<sup>96</sup> Nesse sentido, *vid.* obra completa de PIGOU, A. C. *The Economics of Welfare*, Macmillan, Londres, 1920.

que com isso o interesse individual do poluidor não ocasione uma perda geral do bem-estar.

Não obstante, a complexidade administrativa da imposição pigouviana está diretamente associada à quantificação do custo social, visto que os diversos fatores que estão diretamente associados com a atividade do poluidor são difíceis ou impossíveis de serem calculados. Desta forma, infere-se, que a carência de informações para obter um nível ótimo de poluição obriga a intervenção pública através de um *modelo tributário sub-ótimo*, fixando como objetivo um nível de emissão razoavelmente satisfatório<sup>97</sup> para poder cumprir os compromissos ambientais. Sob este prisma, os *tributos sub-ótimos* ou *custo-eficientes* são aqueles que não precisam de cálculos sobre os efeitos da poluição. Não perseguem a consecução das emissões ótimas, senão a obtenção de um objetivo ambiental fixado a um custo mínimo. Portanto, não é necessário calcular os CME, nem os BMP ou os CMP. O tributo descentraliza aos poluentes o poder de decisão sobre a quantidade de emissão, já que estes pretendem sempre igualar seus CMP de despoluir à alíquota<sup>98</sup> ambiental, diminuindo assim a sua imposição tributária. Assim, utilizando uma alíquota inferior ao ótimo, consegue-se diminuir e compensar os efeitos ambientais da produção, a um custo mínimo para o Estado, já que não necessitará realizar uma medição precisa dos impactos ambientais em cada caso concreto. De fato, a utilização sub-ótima da arrecadação ambiental com objetivos compensatórios é solução mais aceitável socialmente e mais aplicável na realidade.

Por outro lado, dentro das teorias econômicas, em 1960, COASE<sup>99</sup> propôs que através da negociação entre o poluidor e o poluído poderia se interiorizar o efeito externo, independentemente de quem possuísse o direito sobre a propriedade, existindo uma tendência natural para se chegar ao nível ótimo social. Os agentes envolvidos negociariam e chegariam voluntariamente a um acordo, em

---

<sup>97</sup> Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España", *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía*, nº1, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2002, p. 8; e BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "Teoría de la imposición ambiental", *cit.*, p. 87.

<sup>98</sup> *Tipo de gravame* para o Direito tributário espanhol, ou a *taxa tributável* para o Direito tributário português.

<sup>99</sup> Para o estudo completo sobre o tema, *vid.* COASE, R. H. "The problem of social cost", *Journal of Law and Economics*, nº 3, out. 1960, pp. 1-44.

que o poluidor ofereceria para compensar o poluído com uma quantidade maior que a de sua perda, mas que ainda assim geraria benefícios para o poluidor e que lhe permitiria seguir com sua atividade contaminante, ou, caso contrário, quando o valor para continuar poluindo fosse menor que valor que teria que ser pago para poluído, este pagaria para que o poluidor não poluísse, gerando em qualquer dos dois casos uma melhora de PARETO. Apesar de alguns autores<sup>100</sup> defenderem que o estudo de COASE é inaplicável na gestão dos graves problemas ambientais contemporâneos, visto que seria necessário um número reduzido de partes envolvidas, com um custo baixo de negociação e que a origem do efeito externo fosse bem definido<sup>101</sup>, acreditamos que, em certa medida, esta teoria serve de fundamento para as licenças de emissões negociáveis, que trataremos a seguir nos instrumentos de intervenção estatal.

Ressalta-se que está superada a antiga ideologia econômica, de que as disfunções do mercado poderiam ser corrigidas, diante de sua ineficiência, através da “mão invisível” do livre jogo de forças econômicas do próprio sistema de mercado, cedendo lugar à intervenção do Estado, que se torna o novo regulador destas influências negativas. Desta forma, os instrumentos econômicos propõem que este custo social deve ser corrigida pelo setor público, possibilitando a adequada proteção dos bens ambientais.

Traduzindo para o Direito, o motivo para se corrigir este custo social se dá porque o meio ambiente é um bem de domínio público, tanto pelo Direito inerente ao homem (*ius naturale*) como por determinação jurídica (normatizada pela constituição). Nessa esfera, é dever do Estado impedir ou inibir as externalidades negativas, através de mecanismos tais como as normas proibitivas, sanções legais, tributos, renúncia fiscal ou concessão de subsídios, ao mesmo tempo em que possui a responsabilidade de estabelecer e estimular atividades que constituam externalidades positivas. De fato, os organismos e governos internacionais de países desenvolvidos vêm defendendo nas últimas décadas com maior ênfase os instrumentos econômicos de políticas ambientais, permitindo que

---

<sup>100</sup> Nesse sentido, *vid.* RODRÍGUEZ LUENGO, J. *El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente*, *cit.*, p. 07; e GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, *cit.*, p. 19.

<sup>101</sup> Ou seja, que a titularidade dos direitos de propriedade possam determinar entre as causas potenciais da poluição, os responsáveis pelo dano e em que proporções devem responder.

os poluidores paguem para manter seu nível de poluição, ou que reduzam o nível de poluição através da mudança de comportamentos, e.g., adquirindo tecnologia limpa ou investindo em pesquisas neste sentido<sup>102</sup>.

Realizada esta primeira aproximação pelas teorias econômicas que ensinaram no princípio do poluidor-pagador, passamos à sua aceitação e evolução no plano internacional e sua incorporação no plano nacional, para posteriormente verificar sua incidência nos instrumentos administrativos e econômicos.

Do ponto de vista histórico, as primeiras discussões internacionais políticas sobre o uso irracional dos recursos naturais para a produção e o consumo humano iniciaram-se entre o final de 1960 e início de 1970, destacando-se primariamente que as formas ordinárias de uso destes recursos revelaram-se degradante ao meio ambiente. Alguns pensadores da época e ativistas ambientais deram início às primeiras reivindicações para se adicionar um custo para cada ação degradadora, aplicando um sistema de preços para cada produto do mercado que visasse recompor o que havia sido destruído no processo produtivo.

De forma concreta, este princípio foi primeiramente incorporado em 1970 no Japão<sup>103</sup>, como forma de regular as ações sobre o meio ambiente, mas somente reconhecido institucionalmente como um direito internacional em 1972 pela OCDE<sup>104</sup>, que estabeleceu *in verbis* que “o princípio usado para alocar custos de prevenção e meios de controle da poluição, objetivando encorajar o uso racional dos escassos recursos naturais e afastar distorções no comércio e investimentos internacionais denomina-se ‘Princípio do Poluidor Pagador’. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos de manter atividades acima das medidas mencionadas e medidas por autoridades públicas para assegurar que o meio-ambiente encontre-se em um estado aceitável. Em outras

---

<sup>102</sup> Conforme estudaremos no Capítulo II, o paradigma fiscal pretende reduzir a carga fiscal que incide sobre a riqueza privada e aumentar os tributos relacionados à riqueza comum, que é utilizada para o fim de produção econômica (HARTZOK, A. “Financing local to global public goods: an integrated green tax shift perspective”, *Global Institute for Taxation Conference for Tax Alternatives for the 21st Century*, St. John’s University, New York, jan. 2001, p. 9).

<sup>103</sup> CARMONA LARA, M. D. C. “Notas para el análisis de la responsabilidad ambiental y el principio de quien contamina paga a la luz del derecho mexicano”, *Responsabilidad Jurídica en el Daño Ambiental*, Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM), México, 1998, p. 55.

<sup>104</sup> Cf. o Subcomitê de Peritos Econômicos do Comitê de Meio Ambiente da OCDE, nos finais de 1971, e aprovado pelo Conselho da OCDE em 26 de maio de 1972.

palavras, os custos destas medidas devem refletir no custo dos bens e serviços que causam poluição na produção e/ou no consumo. Essas medidas não devem ser alcançadas por subsídios que criam distorções significantes no comércio e investimento internacional”<sup>105</sup>.

Posteriormente, guiando-se pela Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente de Estocolmo de 1972, a Comunidade Europeia documentou em 1973 uma longa lista dos princípios, que veio a ser adotado no *Primeiro Programa de Ação Ambiental para a Comunidade (1973 a 1976)*<sup>106</sup>, utilizando-se como base o princípio do poluidor-pagador. Em 1975, em documentação anexada (75/436<sup>107</sup>), o Conselho da UE manifestou-se no sentido que o princípio do poluidor-pagador deveria ser incluído nas leis dos países membros da comunidade<sup>108</sup>. Contudo, como visto no tópico 1.2.1., efetivamente, este princípio só foi integrado à UE no Ato Único de 1986, quando os ordenamentos jurídicos de todos os países da então Comunidade Europeia e também o Conselho da Europa aceitaram o princípio do poluidor-pagador<sup>109</sup>, e todos os demais Tratados da União subsequentes incorporaram a importância da política meio ambiental através da instituição deste princípio<sup>110</sup>. Nesse sentido, o princípio foi abordado no então Tratado constitutivo da Comunidade Europeia, relacionado pelo Tratado de Maastricht de 1993, em seu art. 130 R.2. O mesmo Tratado, com redação posterior dada pelo Tratado de Amsterdã, recepcionou o princípio em seu art. 172,

---

<sup>105</sup> OECD. “The polluter pays principle: definition, analysis, implementation”, *Environmental Principles and Concepts*. C(72)128, reprinted in OECD (1975), Paris, 1995, p. 12.

<sup>106</sup> EUROPEAN COMMUNITY. *Environment Action Plan 1973-1976*, OJ C 112, 20.12.73.

Observa-se que o poder e competência dos Estados-Membros são limitados ao seu território. Entretanto, uma característica da UE que o diferencia de um Estado, é que a União é guiada por um Programa de Ação, em que as bases de competência, para legislar o direito derivado (secundário), são moldadas para a concretização do Programa. Essa estrutura dinâmica tem importância especial na proteção ambiental. WINTER, G. *Constitutionalising Environmental Protection in the European Union*, cit., p. 6.

<sup>107</sup> JO L 194, de 25/07/1975.

<sup>108</sup> COFFEY, C. e NEWCOMBE, J. *The Polluter Pays Principle and Fisheries: the Role of Taxes and Charges*, Institute for European Environmental Policy, London, 2001, p. 2.

<sup>109</sup> Para maior aprofundamento, vid. HERRERA MOLINA, P.M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 40.

<sup>110</sup> Assim, o princípio do poluidor-pagador foi uma “assimilação realista e socialmente aceitável da problemática das externalidades” (MARTÍN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, Trivium, Madrid, 1991, p. 239).



mas também sem incluir uma definição para o princípio do poluidor-pagador<sup>111</sup>. Posteriormente, no Tratado de Maastricht (1992), Título XIX – “Ambiente”, art. 174.2, e no atual Tratado de Lisboa (2007), Título XX – “O Ambiente”, art. 191.2, o princípio do poluidor-pagador foi estabelecido em título próprio.

Desta forma, apesar de muito constar nos diplomas legais da UE, poucas são as referências que articulam tecnicamente o princípio<sup>112</sup>. Para poder aplicar o princípio sob estudo no âmbito do Direito da UE, vem se recorrendo à *Recomendação 75/436/Euratom, CEEA, CEE, de 3 de março de 1975*, que estipula a imputação dos custos e a intervenção dos poderes públicos em matéria de meio ambiente<sup>113</sup>. De acordo com esta Recomendação, “as pessoas físicas ou jurídicas, sejam de Direito privado ou público, responsáveis por uma poluição, devem pagar os gastos das medidas necessárias para evitar a poluição ou para reduzi-la”. A Recomendação busca evitar que a política ambiental se fundamente em subvenções ou ajudas estatais que atribuam a carga financeira da batalha contra a poluição à própria UE, apesar de se admitirem exceções, como em caso de: a) dificuldades anormais - nos casos em que se provocam perturbações econômicas e sociais, ou de ajudas indiretas decorrentes de políticas estruturais; e b) derrogações - construção e utilização de qualidade ambiental, estímulos e promoção da pesquisa e desenvolvimento de tecnologia ambiental, entre outros<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> Outras reuniões internacionais foram feitas com base no poluidor-pagador, fazendo com que o princípio fosse agregado na agenda dos países em várias partes do mundo. Dentre estas, podemos citar as recomendações da OCDE em 1974 e 1989, as Conferências de Proteção do Mar ao Norte em 1984, o Tratado da Associação de Nações do Sudeste Asiático (ASEAN) de 1985 sobre a Conservação da Natureza e dos Recursos Naturais, o Convênio sobre a Conservação dos Alpes de 1991, o Convênio sobre a Cooperação, Preparação e Luta Contra a Contaminação Marinha por Hidrocarbonetos de 1990, o Convênio sobre as Águas de 1992, e por último a conferência das Nações Unidas no Rio de Janeiro em 1992, através da *Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento* onde estabeleceu em seu Princípio 16 que “Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar assegurar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando em conta o critério de quem contamina, deve, em princípio, arcar com os custos da contaminação, levando-se em conta o interesse público e sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais”. Para maior aprofundamento, *vid.* BESSA ANTUNES, P. D. *Direito Ambiental*, Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2001, p. 31.

<sup>112</sup> MORENO MOLINA, A. M. “La empresa y el derecho de la Unión Europea en Medio Ambiente” *Derecho Medioambiental de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 171.

<sup>113</sup> CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação do Conselho, de 3 de Março de 1974*, relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente, 75/436/Euratom, CEEA, CEE, Jornal Oficial nº L 194 de 25/07/1975, p. 0001-0004.

<sup>114</sup> PAREJO ALFONSO, L., “Origen y desarrollo del Derecho medioambiental en el ordenamiento comunitario europeo”, *Derecho Medioambiental de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 50-51.

Esta Recomendação serve de amparo à normativa do TUE de Lisboa, art. 192, que não traz especificado quais são as exceções ao princípio do poluidor-pagador, mas apenas se refere de forma ampla que quando as medidas ambientais adotada pelas autoridades públicas forem consideradas desproporcionadas, poderá se prever derrogações de caráter temporário e/ou um apoio financeiro<sup>115</sup>. Observa-se, portanto, que os instrumentos utilizados pelos Estados-Membros para aplicar o princípio do poluidor-pagador têm sido o estabelecer determinados *standards* e normas aos poluidores, incluindo dentre estas, como veremos adiante, medidas fiscais, em regra, tributos<sup>116</sup>.

Portanto, no âmbito da UE, o princípio do poluidor-pagador pode obrigar que o poluidor suporte todos os gastos necessários para a proteção ambiental, bem como pode parte destes gastos serem financiados pelos recursos gerais do Estado (pagos pela população), como ocorre, e.g., na gestão e controle das medidas ambientais e projetos de pesquisa<sup>117</sup>. Assim, o princípio do poluidor-pagador responde a exigência de se internalizar os custos sociais e a de imputar os custos ao responsável, sendo esta responsabilização é a forma pela qual se alcança um estado aceitável do meio ambiente, ao mesmo tempo em que contribui para o uso racional dos recursos naturais<sup>118</sup>. Entretanto, como visto anteriormente quando tratamos dos princípios ambientais europeus, deve-se priorizar uma atuação preventiva, não necessitando que os problemas ambientais surjam para atuar posteriormente, até mesmo porque alguns problemas ambientais são irreversíveis. Nessa esteira, essa prevenção pode se dar pela necessidade da exigência por parte dos poluidores de uma avaliação do impacto ambiental<sup>119</sup> ou

---

<sup>115</sup> Proveniente do Fundo de Coesão, nos termos do art. 177.

<sup>116</sup> Além do mais, quando aplicável, se impõe ao poluidor a obrigação de arcar com os danos ao meio ambiente e os custos necessários para atingir os padrões mínimos (inclusive os custos administrativos relacionados diretamente com a efetiva aplicação das medidas antipoluentes), nos termos do art. 5.c) da referida Recomendação.

<sup>117</sup> Cf. GARCIA-URETA, A., "Un repàs a l'evolució de les bases legals de la política ambiental de la Comunitat Econòmica Europea", *Autonomies: Revista Catalana de Derecho Público*, nº 15, Barcelona, 1992, p. 109.

<sup>118</sup> Cf. DÍAZ VARGAS, A. "El principio 'quien contamina paga'", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Servicio Central de Publicaciones del Principado de Asturias, Oviedo, 1991, p. 139.

<sup>119</sup> Nesse sentido, *vid.* Diretiva 85/337/CEE, de 27 de junho de 1985, JO L 175 de 05/07/1975, e no âmbito da Espanha, Real Decreto Legislativo 1131/1986, de 28 de junho, desenvolvido pelo Real Decreto 1131/1988, de 30 de setembro (BOE nº 239 de 05/10/1988).

de uma autorização outorgada pelos poderes públicos que comprovam o cumprimento dos padrões ambientais mínimos exigidos.

Por outro lado, e ainda dentro do cenário da UE, observa-se que o princípio é acomodado de forma a remanescer nas políticas ambientais do futuro<sup>120</sup> e deve inevitavelmente ser aceito nos ordenamentos jurídicos internos dos Estados-Membros<sup>121</sup>. Não obstante, durante sua evolução no cenário internacional, o princípio do poluidor-pagador ganhou outras acepções e teve aumentando seu significado, atribuindo maiores responsabilidades ao poluidor e também ao Estado, este que agora se encontra encarregado de administrar as atividades de degradação ambiental para poder garantir direitos fundamentais. Nesta linha de raciocínio, entram em jogo os diversos fatores que influenciam as políticas públicas, se fazendo necessário harmonizar elementos como a economia, competitividade entre as empresas e os custos que envolvem desde o impacto na sociedade até toda a questão ambiental<sup>122</sup>. Nessa esfera, podem ser questionados vários conceitos como quem é o poluidor, se deve se pagar pela forma de emissão ou pela poluição em geral, o valor que se deve pagar, se o investimento em

---

<sup>120</sup> Em fevereiro de 2000, a Comissão da União Europeia divulgou o *Livro Branco de Responsabilidade Ambiental*, que explora diversos assuntos que configuram o regime europeu de responsabilidade com o meio ambiente, a fim de impulsionar os princípios ambientais do Tratado da União Europeia, bem como as leis que exploram diversos caminhos para configurar o regime europeu de responsabilidade a respeito da preservação e conservação ambiental. Este documento estabelece as diretrizes básicas de responsabilidade ambiental que devem ser seguidas no futuro, possibilitando a efetivação do princípio poluidor-pagador. Por outro lado, o princípio foi abordado mais uma vez em 2001, quando a Comissão da União Europeia adotou o *VI Programa de Ação Ambiental*, intitulado *Meio Ambiente 2010: o Futuro está em Nossas Mãos*.

<sup>121</sup> Segundo a Comissão da União Europeia, os Estados-Membros devem apresentar relatórios baseados no princípio, já que a autoridade pública é responsável pela operação e concretização do princípio e diretrizes antes estabelecidas, necessitando "até 30 de Abril de 2013, os Estados-Membros devem apresentar à Comissão relatórios sobre a aplicação da diretiva. Até 30 de Abril de 2014, a Comissão deve apresentar ao Parlamento Europeu e ao Conselho um relatório com base nos relatórios nacionais, acompanhado das eventuais propostas de alteração adequadas [...]"(Cf. Diretiva 2004/35/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de abril de 2004, JO L 143 de 30/04/2004, relativa à responsabilidade ambiental em termos de prevenção e reparação de danos ambientais e alterada pelo ato modificativo da Diretiva 2006/21/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 1 de março de 2006, JO L 102 de 11/04/2006, relativa à gestão de resíduos industriais).

Em nível nacional, a aceção do princípio varia de acordo com a realidade sócio-político-econômica com cada país, considerando fatores que influenciam no calculo dos custos que serão cobrados, como, e.g., a mensuração do dano, o valor real do impacto ambiental e a aproximação da recuperação do ambiente afetado, conduta do agente poluidor etc. Desta forma, a efetivação do princípio do poluidor-pagador está vinculada à definição normativa da política ambiental adotada de cada país, inserindo-se nas políticas públicas adotadas por cada Estado de forma a orientar o comportamento dos agentes econômicos no sentido de que a sua relação com a natureza possa ser pautada por uma atuação que conduza ao desenvolvimento sustentável.

<sup>122</sup> Cf. OECD. "The polluter-pays principle as it relates to international trade", *Joint Working Party on Trade and Environment*, OECD Publishing, Paris, 2008.

tecnologia limpa é forma de comprimir com o princípio do poluidor-pagador etc.<sup>123</sup> Não obstante, a violação deste princípio-dever atribuído aos Estados-Membros da UE pode gerar a anulação por ato de violação de Tratado (art. 190 do TUE) ou por declaração de omissão de pronuncia (art. 192 do TUE)<sup>124</sup>. Contudo, a aplicação deste princípio por si só não garante uma adequada imputação dos custos, visto que nem sempre se é possível determinar o custo aproximado da poluição e em outros o dano ambiental é impossível de ser recuperado<sup>125</sup>.

Assim, na UE, apesar de constituído como um direito originário vigente<sup>126</sup>, o princípio do poluidor-pagador é um princípio de justiça distributiva e de alocação de custos, que possui um valor de uma declaração política<sup>127</sup>. Segundo alguns autores<sup>128</sup>, pode ter sua eficácia e alcance limitado ao âmbito dos interesses da UE, enquanto que para outros doutrinadores<sup>129</sup> não haveria tal limitação, já que o princípio guia a intervenção dos poderes públicos, tanto nacionalmente como no âmbito supranacional. Sem dúvida, nosso posicionamento se inclina para a segunda doutrina, em que deve haver aplicação direta e imediata do princípio por

---

<sup>123</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* KRÄMER, L. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Económica Europea*, cit., pp. 97 e ss.

<sup>124</sup> Ressalte-se que os Tribunais de Justiça ou Tribunais nacionais não podem aplicar o princípio do poluidor-pagador diretamente, apenas indiretamente, sob a declaração de inconstitucionalidade por omissão/declaração de abstenção de pronuncia contrária ao Tratado, e ações declarativas, condenatórias e executivas nos termos gerais, contra os poluidores, mas sempre com fundamento em violação de disposições legais que aplicam o princípio do poluidor-pagador.

<sup>125</sup> Muitos são os autores que tratam sobre o tema LOPERENA ROTA, D. *Los Principios del Derecho Ambiental*, cit., p. 68; RIVAS, D. M. "Insuficiencias y fallos del principio 'contaminador-pagador': un resumen", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Oviedo, 1989, pp. 191 e ss.; JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, Bosch, Barcelona, 1995, p. 138; e KRÄMER, L. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pp. 97-99.

<sup>126</sup> Cf. FERRER DUPUY, P. *Perspectiva Jurídico-Financiera del Medio Ambiente*, cit., p. 200.

<sup>127</sup> Segundo FUENTES BODELON este principio seria apenas uma declaração pragmática (FUENTES BODELON, F. "Incentivos medioambientales de la CEE", *Noticias CEE*, nº 66, Ciss, Valencia, 1990, p. 77).

<sup>128</sup> PAREJO ALFONSO, L. "Origen y desarrollo del Derecho medioambiental en el ordenamiento comunitario europeo", *Derecho Medioambiental de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 49 e ss; ALONSO GARCÍA, E. *El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea*, vol. I, Civitas, Madrid, 1993, p. 78 e ss.

<sup>129</sup> Nesse sentido, *vid.* FALCON Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, p. 85; ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 79. Nesse mesmo sentido, a Recomendação 75/436/Euratom, CECA, CEE transforma o princípio do poluidor-pagador em auto-aplicável.

parte das Administrações, pois ao contrário aceitaríamos o paradoxo de incorporar um princípio inaplicável<sup>130</sup>.

*Ex positis*, observa-se que os poluidores encontram-se com sua responsabilidade enfatizada através de diversos documentos internacionais e nacionais, que passaram a prescrever e determinar a internalização dos custos externos, enfatizando a agregação dos custos de prevenção e controle da poluição<sup>131</sup>, e incluindo ainda um caráter educacional, que visa alterar os comportamentos dos agentes poluidores. Desta forma, não se pode limitar o conceito do princípio do poluidor-pagador como um princípio de compensação dos danos causados pela poluição: seu alcance é mais amplo, incluído todos os custos da proteção ambiental, quaisquer que eles sejam, abarcando, os custos de

---

<sup>130</sup> Para maior aprofundamento sobre o princípio do poluidor-pagador, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.. "El principio 'quien contamina paga'", *Tratado de Tributación Medioambiental*, coord. por Fernando Becker Zuazua, Luis María Cazorla Prieto, Julián Martínez-Simancas Sánchez, vol. 1, Thomson Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 187-212; HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina, paga' desde la perspectiva jurídica", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, pp. 81-92; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. "La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio 'quien contamina paga' y la prohibición de ayudas de Estado", *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, Ramón Falcón y Tella (coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 107-132; CHUECA SANCHO, A. G. "'Quien contamina, paga', en el derecho de la Unión Europea", *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 15, Constitución y Leyes, Madrid, 2008 pp. 183-196; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. "La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio 'quien contamina paga' y la prohibición de ayudas de Estado", *Noticias de la Unión Europea*, nº 237, Ciss Praxis, Valencia, 2004, pp. 95-105; TOLEDO JAÚDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *Revista de Administración Pública*, nº 112, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1987, pp. 289-336; IZCARRA PALACIOS, S.P. "La contaminación agraria en la Unión Europea", *Revista de Desarrollo Rural y Cooperativismo Agrario*, nº 7, Unidad de Economía Agraria, Universidad de Zaragoza, Departamento de Producción Animal y Ciencia de los Alimentos, Zaragoza, 2003, pp. 127-144; LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., et al. "Financiación autonómica e incidencia fiscal de los tributos ecológicos: una reflexión en torno al principio de 'quien contamina, paga'", *Revista de Estudios Regionales*, nº 78, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, Málaga, 2007, pp. 401-408; CEREZO LÓPEZ, J. M.; LARA DE VICENTE, F. e LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. "El sujeto pasivo del tributo ambiental: una aproximación al principio de 'quien contamina, paga'", *Personalidad y Capacidad Jurídicas*, coord. por Rafael Casado Raigón e Ignacio Gallego Domínguez, vol. 2, Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005, pp. 787-801; VERCHER NOGUERA, A. "Algunas consideraciones sobre la recepción del principio 'el que contamina paga' en el sistema legal español para la protección del medio ambiente", *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 1, Edilex, Madrid, 1998, pp. 1744-1752; TOCINO BISCAROLASAGA, I. "La responsabilidad civil en materia ambiental: hacia la efectiva plasmación legal del principio de quien contamina paga", *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 2, Edilex, Madrid, 2000, pp. 1753-1754; ARNER GÜERRE, A. "Ayudas públicas en la protección medioambiental: el caso de la gestión de residuos", *Acciones e Investigaciones Sociales*, nº 6, E.U.E.S., Zaragoza, 1997, pp. 139-150.

<sup>131</sup> Ainda, deve-se ressaltar que a reparacão não pode minimizar a prevençao do dano. Ou seja, a conduta mais acertada seria prevenir o dano, mas se não for possível, pelo menos deve ser garantida a reparacão, não esquecendo, porém, que em determinadas situações o dano chega a atingir proporções tais que até mesmo aferir o *quantum* torna-se difícil.

prevenção, de reparação e de repressão do dano ambiental<sup>132</sup>. Nesse sentido, no plano teórico, o princípio do poluidor-pagador é uma regra de bom senso econômico, jurídico e político<sup>133</sup>, não sendo um fim em si mesmo, mas um princípio instrumental para a realização concreta do Direito do ambiente. Por outro lado, no plano prático, pode se revelar por meio dos: a) instrumentos diretos ou imediatos (medidas administrativas e controle penal); b) instrumentos indiretos ou mediatos, que buscam o controle da degradação com a alteração do preço do produto ou serviço (instrumentos financeiros); e c) instrumentos híbridos ou mistos, com a limitação de quantidades (licenças de emissões negociáveis), conforme será estudado em detalhes mais à frente neste Capítulo, ao verificarmos os instrumentos coercitivos de intervenção estatal.

Assim, há a vinculação da autoridade administrativa, que se justifica pela obrigatoriedade da preservação ambiental, nos moldes determinado pelo direito fundamental ao meio ambiente. Nesse sentido, SOUSA ARAGÃO<sup>134</sup> enumera os *principais deveres do princípio do poluidor-pagador* para os poderes públicos como sendo: a) a criação de normas claras e congruentes de proteção ambiental, conforme o princípio do poluidor-pagador, definindo: os destinatários, o conteúdo da obrigação, os prazos de cumprimento, o limite qualitativo de ambiente, as atividades perigosas potencialmente poluentes, as atividades gradualmente poluentes, as presunções de causalidade para efeito de aplicação das normas, os meios e processos de precaução e prevenção da poluição acidental e gradual a executar pelos poluidores, obrigações monetárias aos poluidores para com o Estado que permitam a angariação de receitas para financiamento da política de proteção do ambiente (equilíbrio ambiental); b) o dever de correção e atualização de normas de acordo com: a reação dos poluidores, os novos conhecimentos científicos e tecnológicos, a evolução do limiar de aceitabilidade da qualidade do ambiente; c) o dever de desenvolver ações públicas de proteção do ambiente financiadas pelos poluidores, dentre elas medidas públicas de despoluição ativa,

---

<sup>132</sup> Vid. VASCONCELLOS BENJAMIN, A. H. D. "O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental", *Dano Ambiental: Prevenção, Reparação e Repressão*, Antônio Herman Vasconcellos Benjamin (coord.), RT, São Paulo, 1993, p. 227.

<sup>133</sup> Nesse sentido, vid. OCDE. *The Polluter Pays Principle: Definition, Analysis, Implementation*, cit., p. 25.

<sup>134</sup> SOUSA ARAGÃO, M. A. *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, cit., pp. 215 e ss.

de precaução de prevenção de poluição (dentro do princípio da correção na fonte), investigação científica e tecnológica, auscultação pública para atualização do limiar de aceitabilidade e educação ambiental; d) a obrigação de auxiliar as vítimas, com receitas provenientes da política do ambiente; e) o dever de controlar e sancionar a criação, aplicação e cumprimento das normas por: auditorias administrativas ambientais e processos judiciais, controle da aplicação das normas pela administração (justiça administrativa), controle da criação de normas (justiça constitucional, decidindo sobre a conformidade das normas com o princípio do poluidor-pagador ou o cumprimento do dever de produção normativa), controle das exceções do princípio do poluidor-pagador (pelos critérios da temporalidade, necessidade, proporcionalidade, adequação, etc.), controle das ações públicas de proteção do ambiente na sua compatibilidade com o princípio do poluidor-pagador (conformidade com o subprincípio da correção na fonte - necessidade de intervenção, tipo de intervenção, modo de financiamento), controle da providencia dos fundos de auxílio às vítimas<sup>135</sup>. Desta forma, verifica-se que os poderes públicos são os destinatários diretos, necessitando-se da intervenção do legislador para definir o âmbito subjetivo, o conteúdo, a extensão e os limites das obrigações dos poluidores.

Nesse sentido, como uma das vertentes do princípio do poluidor-pagador, surge a extrafiscalidade ambiental, conceituada como o conjunto de medidas fiscais que tem como objetivo alcançar uma finalidade ambiental. Pode ser constituída tanto pelo estabelecimento de tributos que têm por finalidade proteger o meio ambiente (extrafiscal, por não possuir finalidade eminentemente arrecadatória), bem como pela utilização de técnicas de diminuição de gravames nos diversos tributos ordinários<sup>136</sup>. Sob esta ótica, a Comissão Europeia, no seu Comunicado de 26 de março de 1997<sup>137</sup>, refere-se à imposição ambiental como aquela que incide sobre uma substância ou atividade que tem um efeito negativo sobre o meio ambiente; ou seja, o tributo será ambiental quando provoca no meio

---

<sup>135</sup> Os Estados, os números 1, 2, 3, 4 se aplicam aos poderes legislativo e executivo, ao passo que o número 5 aplica-se aos poderes executivos e judiciais. No âmbito da UE, os órgãos detentores de poder são o Conselho e a Comissão.

<sup>136</sup> Cf. VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *Diccionario de Derecho Ambiental*, Enrique Alonso García e Blanca Lozano Cutanda (dir.), Iustel, Madrid, 2006, p. 674; e *vid.* Capítulo II.

<sup>137</sup> EUROPEAN UNION COMMISSION. *Environmental Taxes and Charges in the Single Market*, Communication from the Commission, COM (97) 9 final, 26.03.1997.

ambiente efeitos indubitavelmente positivos, mesmo que sejam pouco evidentes, sendo dever cada Estado membro demonstrar as consequências meio-ambientais que estimam que pode provocar essa exação imposta<sup>138</sup>. Também, no *VI Programa de Ação Ambiental*, intitulado *Meio Ambiente 2010: o Futuro está em Nossas Mãos*<sup>139</sup> de 2001, se reconhece a reforma fiscal verde<sup>140</sup> como um importante instrumento de intervenção em matéria ambiental, promovendo o princípio do poluidor-pagador em seu art. 3, com a utilização de instrumentos baseados no mercado, incluindo o comércio de emissões e os tributos e subvenções ambientais, a fim de internalizar as repercussões do meio ambiente, tanto negativas como positivas. Assim, este programa tem como principal objetivo o compromisso com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, propiciando uma importante contribuição no processo de integração de medidas de ações ambientais, atrelando as decisões econômicas na criação de impostos e alterações de custos.

Por outro lado, cabe destacar mais uma vez a nítida transição teleológica pela qual passou o princípio do poluidor-pagador. Sob uma perspectiva histórica, observa-se que o princípio do poluidor-pagador, na Recomendação da OCDE de 1974<sup>141</sup>, instituída que os países não deveriam apoiar os poluidores com subvenções, benefícios fiscais ou qualquer outro tipo de medida de caráter econômico, bem como que os poluidores deveriam suportar os custos de medidas introduzidas pelo governo para evitar ou controlar a poluição. Entretanto, em um momento posterior, foi previsto a possibilidade de estabelecer ajudas, especialmente em um período transitório para a aplicação do princípio, permitindo exceções ao mesmo<sup>142</sup>. Podemos enumerar: ajudas relacionadas com indústrias

---

<sup>138</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Comunicado da Comissão de 26 de março de 1997: Comunicação Impostos e Gravames Ambientais no Mercado Único*, Comissão Europeia, [COM (97) 9 final - Diário Oficial C 224 de 23.7.1997], Bruxelas, 1997.

<sup>139</sup> *Vid.* COMISSÃO EUROPEIA. *Meio Ambiente 2010: o Futuro Está Em Nossas Mãos*, [COM (2001), 31 final]. Bruxelas, 2001.

<sup>140</sup> Cf. veremos no tópico II.1.2., esta reforma pode ser obtida pela combinação de impostos ecológicos, novos ou incrementados, que trazem, em teoria, reduções fiscais sobre o trabalho, promovendo em consequência o emprego.

<sup>141</sup> OECD. *The Implementation of the Polluter-Pays Principle*, Recommendation adopted on 14th November, 1974, C(74)223.

<sup>142</sup> Sobre o tema, *vid.* FUENTES BOLEDÓN, F. "Incentivos medioambientales en la CEE", *Revista de Derecho Ambiental*, nº 6, Murcia, Ambiental, 1990, pp. 29-56.



ou zonas industriais com graves problemas econômicos; ajudas limitadas a períodos transitórios e bem definidos, relacionados com concretos problemas econômicos, específicos e derivados da execução de programas dos poderes públicos para conseguir objetivos ambientais; e ajudas que não produzem distorções nos investimentos internacionais e nos processos comerciais e de intercâmbio<sup>143</sup>.

Semelhantemente ocorreu na União Europeia. No Primeiro Programa de Ação em Matéria de Meio Ambiente (1973-1976)<sup>144</sup>, havia uma declaração do Conselho que estabelecia, seguindo o recomendado pela OCDE<sup>145</sup>, que o custo de prevenir ou eliminar a deterioração ambiental devia, a princípio, ser paga pelo sujeito poluidor. De forma transitória, poderiam ser criadas ajudas econômicas aos poluidores, sempre e quando não se produzissem significantes distorções no mercado. Ainda, em 1975, o Conselho emite uma Recomendação sobre a designação dos custos, na qual estabelecia como excessiva a concessão de ajudas econômicas para a adaptação a novas exigências ambientais e se justificava pela provocação de graves problemas econômicos<sup>146</sup>. Claro que qualquer ajuda deveria estar em consonância do art. 92 do então vigente Tratado de Maastricht<sup>147</sup>, preceito que regulava a concessão de ajudas dentro do marco da não distorção da concorrência. Assim, os outros programas de ação que sucedem também pretendem compatibilizar as ajudas de Estado ambientais com o princípio do poluidor-pagador e com o atual art. 87.1 do Tratado de Lisboa (antigo art. 92 TCE). Portanto, observa-se uma nítida rigidez na hora da instituição do princípio

---

<sup>143</sup> Cf. DÍAZ VARGAS, A. "El principio 'quien contamina paga'", *cit.*, p. 139.

<sup>144</sup> EUROPEAN COMMUNITY. *Environment Action Plan 1973-1976*, OJ C 112, 20.12.73.

<sup>145</sup> *Vid.* Recomendações de 26 de maio de 1972, 14 de novembro de 1974 e Informe de 18 de abril de 1988 da OCDE, respectivamente nos documentos OECD. *Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, Recommendation adopted on 26th May, 1972, C(72)128, OECD. *The Implementation of the Polluter-Pays Principle*, Recommendation adopted on 14th November, 1974, C(74)223, e OECD. *Recommendation on the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution*, C(89)88(Final).

<sup>146</sup> CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação do Conselho, de 3 de Março de 1974, relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente*, 75/436/Euratom, CEEA, CEE, JO L 194 de 25/07/1975, p. 0001 – 0004.

<sup>147</sup> Correspondente ao atual art. 87.1 do Tratado de Lisboa (antigo art. 92): "Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções."

do poluidor-pagador, mas de uma necessária flexibilização na hora de sua aplicação, que possibilita a sua adequação ao sistema econômico, social, político e jurídico<sup>148</sup>.

### **1.2.2.2. Aplicação na Espanha**

Quando passamos à esfera de aplicação do princípio do poluidor-pagador na Espanha, como visto no decorrer deste Capítulo, a Constituição espanhola enfatiza-se os aspectos jurídicos e socioeconômicos da proteção ambiental, sendo que esta influência do princípio do poluidor-pagador surge como um reflexo do contexto mundial pós-Estocolmo 1972, onde se projetou e se inseriu não somente o referido princípio, mas também, o usuário-pagador e a recuperação do meio por aquele que desenvolve atividades predatórias<sup>149</sup>. Nesse contexto o conceito de usuário pagador, nos termos do art. 45, incisos 1 e 3, determina que todos têm o dever de conservar o meio ambiente e utilizar racionalmente os recursos naturais, de forma que aqueles que não agirem desta forma serão obrigados a reparar o dano causado.

---

<sup>148</sup> De forma geral, o princípio do poluidor-pagador é contrário a qualquer forma de benefício fiscal para os poluidores, porque se não todos os demais contribuintes deverão que arcar com os custos da nova imposição ambiental. Contudo, esta regra pode ser excepcionada (cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., p. 218). Inicialmente, a Recomendação da Comissão de 75, de 3 março de 1974, possibilitou ajudas para possibilitar a aplicação de normas ambientais muito restritivas e de elevados custos sociais. Posteriormente, no Quarto Relatório sobre Política de Competição, Comunicado de 6 de novembro de 1974, dentre outras, previu ajudas para o desenvolvimento econômico de regiões em que houvesse grave situação de desemprego (posteriormente prorrogado nos Relatórios sobre Políticas de Competição de 1981 e 1987). Nesse sentido, a Comissão tinha a difícil tarefa de coordenar um equilíbrio entre o princípio do poluidor-pagador e o funcionamento do mercado interior, que possibilitasse o desenvolvimento econômico e social da Comunidade.

Assim, desde o art. 130 S.5, do TCE de Maastricht, até o atual 192.5, do TUE de Lisboa, passou a ser determinado que sem prejuízo ao princípio do poluidor-pagador, nos casos em que uma medida adotada para a proteção ambiental implique custos considerados desproporcionados para as autoridades públicas de um Estado-Membro, essa medida deve prever, sob a forma de derrogações de caráter temporário e/ou um apoio financeiro proveniente do Fundo de Coesão. Diversos outros documentos europeus também trataram sobre a matéria, a exemplo, das Diretrizes sobre ajudas estatais (94/C 72/ 03) e Diretrizes Comunitárias sobre Ajudas Estatais em favor do Meio Ambiente, de 5 de novembro de 2007, que foram ajudas determinadas para categorias concretas e que obrigavam as empresas beneficiárias a se comprometerem em alcançar objetivos de proteção ambiental durante a vigência das isenções.

Apesar de seus objetivos globais, HERRERA MOLINA compreende que o princípio do poluidor-pagador se contrapõe aos benefícios fiscais aos poluidores, tanto por meio de tributos ordinário como por tributos ecológicos, sendo que a Comissão os utiliza de forma excessivamente discricionária, com uma complacência do Tribunal de Justiça, a exemplo da Sentença de 13 de setembro de 2006, British Aggregates Association contra Comissão das Comunidades Europeias, processo T-210/02 (HERRERA MOLINA, P.M. "El principio 'quien contamina paga'", cit., pp. 208-212).

<sup>149</sup> DUARTE, A. "Política de Alterações Climáticas", *Apontamentos de Política Económica*, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2007, p. 2.

Nesse sentido, a preocupação com o meio ambiente fez com que surgissem diversos dispositivos normativos na Espanha baseados no princípio do poluidor-pagador, se convertendo em um ponto prioritário na normativa ambiental e também extrafiscal. A importância do meio ambiente na Espanha transcendeu de uma mera orientação para se destacar como um elemento fundamental no desenvolvimento do ser humano e da coletividade, bem como tendo seus reflexos no desenvolvimento econômico, transferindo tanto para os cidadãos como para as autoridades públicas a obrigação de garanti-lo (art. 45.2 da CE), dentro do institucionalizado princípio ambiental da solidariedade coletiva<sup>150</sup>, impondo a todos o dever de assegurar o uso racional de todos os recursos naturais, protegendo e melhorando a qualidade de vida, e preservando e restaurando o meio ambiente<sup>151</sup>. De fato, o art. 45 da CE serve de porta de entrada para a aplicação do princípio do poluidor-pagador no ordenamento jurídico espanhol. Assim, a proteção do ambiente se revela como objeto de atuação pública e cidadã, invocando que o cidadão também, individualmente considerado, preserve o meio natural que o cerca<sup>152</sup>.

Destarte, não se pode negar que o art. 45.2 do CE também invoca a responsabilidade civil dos danos ambientais, que prevê a função de restauração do meio ambiente, função esta que cabe ao Estado em cooperação com os responsáveis causadores do dano. Por outro lado, como já mencionado, o princípio também se projeta no campo jurídico financeiro, patrocinando os tributos ambientais como instrumentos adequados para a internalização dos custos

---

<sup>150</sup> Observe-se que não se há de confundir a solidariedade coletiva na proteção ambiental do art. 45.2 da CE com o princípio da solidariedade coletiva na manutenção dos gastos públicos, visto que este princípio se torna a base para justificar as medidas corretoras na distribuição equitativa e solidária das cargas que supõe a luta contra a poluição, que evitam efeitos fiscais que prejudiquem os administrados, através de benefícios fiscais e demais medidas que podem ser adotadas no campo tributário para a proteção ambiental, como será explorado com profundidade no Capítulo II.

<sup>151</sup> No mesmo sentido, o Direito ambiental brasileiro fundamenta sua legislação especial a partir do art. 225 da Constituição Federal brasileira, que determina: "Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações." (grifo nosso)

<sup>152</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia de Tributación Medioambiental", *cit.*, 2008, p. 235.

Assim, o princípio do poluidor-pagador encontra-se abarcado na solidariedade coletiva e internalizando os custos ambientais das condutas poluentes, através da extrafiscalidade defendidas pelos tributos ambientais (cf. EMBID IRUJO, A. "La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico: consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales", *cit.*, p. 63).

ambientais<sup>153</sup>. Com isso, observa-se que por meio deste dispositivo legal, o princípio do poluidor-pagador ingressa no ordenamento jurídico espanhol como critério fundamental no direito e dever de proteção ambiental<sup>154</sup>, englobando não apenas o aspecto econômico, mas também dos diversos outros mecanismos de intervenção dos poderes públicos<sup>155</sup>.

Nesse sentido, como extensivamente estudado no tópico 1.2.1.2, o art. 45 do CE é no ordenamento jurídico espanhol atual porta de entrada no plano legal-jurídico que permite a concretização da teoria econômica da internalização dos custos sociais e da acepção mais extensa do princípio do poluidor-pagador. Ressalte-se mais uma vez que o princípio é uma ficção jurídica de políticas públicas que já vinham sendo aplicadas mesmo antes de sua existência, bem como posteriormente, não havendo a necessidade de sua presença expressa em um texto legal para que o mesmo seja observado ou aplicado.

Em síntese, o princípio do poluidor-pagador tem início como um princípio econômico que ascendeu até o ponto de ser considerado como princípio geral do Direito do ambiente, sendo reconhecido hoje como um princípio de ordem pública ecológica. Por ser um princípio orientador, apresenta uma margem de flexibilidade que não se esgota como sinônimo do princípio de responsabilidade civil<sup>156</sup>, mas sim abrange os fins de precaução, prevenção e redistribuição dos custos da poluição. Nesse domínio, entra a tributação ambiental que promove uma vocação preventiva por meio de leis e tributos, à medida que procura inibir a conduta lesiva a ser praticada pelo poluidor, como também atua no campo da coibição, por meio

---

<sup>153</sup> Nesse sentido, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina, paga' desde la perspectiva jurídica", *cit.*, p. 84.

<sup>154</sup> ROSEMBUJ, T. "Tributos ambientales", *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling (coord.), Cedecs, Barcelona, 1998, p. 47.

<sup>155</sup> O princípio do poluidor-pagador atua como um princípio informador no ordenamento jurídico espanhol, encontramos várias manifestações do mesmo, primordialmente em sua função de recuperar custos e não tanto de modificação de condutas (FERRER DUPUY, P. *Perspectiva Jurídico-Financiera del Medio Ambiente*, *cit.*, p. 206). Diversas leis foram instituídas na Espanha sob o fundamento do poluidor-pagador, e.g., a Lei 10/1998, de 21 de abril (BOE nº 96 de 22/04/1998), de Resíduos, a Lei 11/1997, de 24 de abril, de Embalagens e Resíduos de Embalagens, a Lei 26/2007, de 23 de outubro (BOE nº 255 de 24/10/2007), de Responsabilidade Ambiental, e os inúmeros tributos ambientais instituídos no domínio autônomo.

<sup>156</sup> Isto significaria subaproveitar o princípio do poluidor-pagador, pilar protecionista, posto que pode ser utilizado para fins de melhoria do ambiente e da qualidade de vida, através da justiça social pelo menor custo. O princípio da responsabilidade civil visa apenas reparar danos, possuindo um efeito preventivo imbuído na aplicação da sanção, que não é sua preocupação principal.

do estabelecimento da responsabilização<sup>157</sup>. Portanto, princípio do poluidor-pagador como responsabilidade civil tem por objetivo a prevenção e precaução ecológica, ao passo que como solução tributária, demonstra equidade na arrecadação de receitas e na imputação de custos (redistribuição), e também eficácia econômica, internalizando o menor custo econômico<sup>158</sup>. Nesse sentido, os poderes públicos são os destinatários diretos deste princípio e os poluidores destinatários indiretos, necessitando-se da intervenção do legislador para definir o âmbito subjetivo, o conteúdo, a extensão e os limites das obrigações dos poluidores<sup>159</sup>. Não obstante, apesar de não ser diretamente aplicável<sup>160</sup>, o princípio do poluidor-pagador revela-se como matriz das normas que o concretizam, aferindo a validade destas, bem como servindo para fundamentar eventual declaração de abstenção contrária ao TUE. Assim, observa-se que a instituição do princípio do poluidor-pagador pode ter cunho sancionador, indenizatório ou tributário, cabendo aos poderes públicos definirem a forma com a qual deverão realizar essa aproximação: através da obrigação do particular em arcar com essas

---

<sup>157</sup> Cf. HENRI, S. "Le principe pollueur payeur, un principe économique erigé en principe de droit de l'environnement?", *Revue de Droit International Public*, avril-juin, n° 2, 1993, pp. 362-363, o princípio do poluidor-pagador foi originado como um princípio econômico nos anos 70, o princípio do poluidor-pagador tornou-se como um verdadeiro princípio de direito positivo, podendo algum dia revelar-se em um princípio do direito costumeiro, muito embora seja um princípio indeterminado, porque sua formulação não transmite com precisão o seu conteúdo, gerando dúvidas quanto a sua concretização.

<sup>158</sup> Vid. RAHNEMAY RABBANI, R. M. e NIETO MONTERO, J. J. "Aplicabilidade do princípio do poluidor pagador no estado de Sergipe através da tributação ambiental", *Anais do 4º Encontro de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe, de 09 a 11 de setembro de 2008*, Universidade Federal de Sergipe (Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa), São Cristóvão, 2008.

<sup>159</sup> Conforme analisado anteriormente, na União Europeia, o princípio do poluidor-pagador é um princípio normativo-comunitário ambiental expresso, atualmente instituído no art. 191.2 do TUE<sup>159</sup>, não possuindo eficácia imediata, determinando imposições legiferantes aos destinatários imediatos que são os órgãos de direção da União. Da mesma forma, no âmbito internacional, aos Estados foi designada a proteção das águas marinhas, conforme a Convenção de 1982, art. 192.2 da *United Nations Convention of the Law of the Sea* (UNCLOS). Antecipando essa normativa internacional, a Constituição Espanhola de 1978, em seu art. 45.2, delegou a competência ao Estado para proteger o ambiente, bem como institui a figura do usuário-pagador no art. 45, incisos 1 e 3.

<sup>160</sup> Pois se exige a fixação exata de forma clara e precisa do conteúdo, para proporcionar a sua operatividade e com isso facilitar a concretização legislativa, administrativa e o controle judicial do princípio. Como precisamente definiu a OCDE "o princípio [do poluidor-pagador] pode, pois, ser descrito como uma regra de bom senso econômico, jurídico e político", sendo um princípio importante para diminuir a poluição em águas marinhas costeiras. O princípio do poluidor-pagador não é um fim em si mesmo, mas um princípio instrumental para a realização concreta do Direito do ambiente, concretizando-se pelos sub-princípios da precaução, da prevenção, do equilíbrio do orçamento ambiental (redistribuição), do poluidor-eliminador (correção da fonte dos danos ao ambiente). Não obstante, a evolução do princípio do poluidor-pagador em seu âmbito jurídico torna-se cada dia mais concreto, através da fundamentação neste princípio das normas internacionais e nacionais, demonstrando a viabilidade da aplicação direta deste princípio em um futuro próximo, em especial na proteção contra as emissões de resíduos terra-mar.

despesas que vem causando, ou destinando recursos dos mecanismos coletivos de financiamento, *i.e.*, seria a comunidade que conjuntamente arcaria com este ônus. Portanto, fica a cargo dos poderes públicos decidir em que medida deve o poluidor arcar com os custos da poluição do meio ambiente.

### ***1.3. Instrumentos de intervenção estatal no meio ambiente***

Nos ditames do estudo realizado ao longo da primeira fase deste capítulo, verifica-se a existência de um ordenamento jurídico-social que reconhece a existência de um bem de interesse público que deve ser protegido: o meio ambiente. Todo esse conjunto de direitos e obrigações, tanto administrativos, como coletivos e individuais, projetam sobre a criação de um sistema político-ambiental de intervenção, que mais recentemente foi estruturado pela doutrina do princípio do poluidor-pagador. Nesse sentido, apesar da existência de normas e sanções muito antes da existência do princípio do poluidor-pagador, esses acabaram por incorporar o amplo sentido que foi ultimamente designado ao princípio. Assim, a obrigação do Estado em intervir no meio ambiente, materializada nas últimas décadas pelo princípio do poluidor-pagador, pode ser concretizada por diversos instrumentos<sup>161</sup>.

Nesse sentido, primeiramente, cabe-nos adotar uma classificação para os instrumentos de intervenção estatal no meio ambiente, para posteriormente identificar as características de cada um. A doutrina clássica, baseada nos estudos anglo-saxônicos econômicos<sup>162</sup>, destaca a existência dos *instrumentos de comando e controle*<sup>163</sup>, que correspondem aos métodos clássicos de intervenção do Estado em que usa o seu poder de instituir normas que estabelecem padrões ambientais e prevejam sua fiscalização, e, por outro lado, os *instrumentos*

---

<sup>161</sup> Que também denominaremos ao longo da tese de métodos, mecanismos ou técnicas.

<sup>162</sup> Nesse sentido, *vid.* CROPPER, M. L.; OATES, W. E. "Environmental economics: a survey", *Journal of Economic Literature*, vol. 30, n° 2, Bélgica, 1992, pp. 675-740; PEARCE, D. "An intellectual history of environmental economics", *Annual Review of Energy and the Environment*, n° 27, 2002, pp. 57-81; HARRIS, J. *Environmental and Natural Resource Economics: a Contemporary Approach*, 2. ed., Houghton Mifflin Company, 2006, pp. 5-6, e toda bibliografia citada nestas obras.

<sup>163</sup> Os instrumentos de comando e controle se denominam assim, porque consiste em um "comando", que define um padrão (*e.g.*, o nível máximo de poluição permitida) e "controle", que estabelece o monitoramento e fiscalização do padrão determinado.

*econômicos ou de mercado*, que, como o próprio nome faz referência, seriam aqueles que sugiram a partir das teorias econômicas (*vid. tópico I.2.2.1.*).

Contudo, nos filiamos a doutrina jurídica mais recente defendida por KRÄMER<sup>164</sup>, em que não se diferencia entre instrumentos econômicos e jurídicos, posto que como todos são aprovados por normas e portanto são instrumentos que fazem parte do universo jurídico, tenham ou não efeitos econômicos. Assim, existem instrumentos jurídicos com efeitos econômicos. Nesse mesmo sentido, VAQUERA GARCÍA<sup>165</sup> ensina que todos estes instrumentos de intervenção estatal no meio ambiente acabam por ser instrumentos jurídicos globais, independentemente de sua origem, já que reconhecidos dentro do ordenamento jurídico. Por isso, diante da impossibilidade de diferenciar em muitos casos a norma reguladora e a intervenção econômica<sup>166</sup>, estas soluções jurídicas podem ser classificadas segundo o maior ou menor protagonismo do Estado. Nesse sentido, na maioria dos países desenvolvidos, a intervenção estatal pode se dar atualmente por três instrumentos: o *direto ou imediato*, composto por normas de cumprimento obrigatório; o *indireto ou mediato*, por meio de estímulos que modificam a conduta poluente; ou *método híbrido ou misto*, representado pelas licenças de emissões negociáveis, que exige que os Poderes Públicos fixem um *standard* ambiental, determinado a quantidade total de poluição permitida (característica do método direto), e que posteriormente permite que os operadores privados adquiram as

---

<sup>164</sup> KRÄMER, L. "Community environmental law: towards a systematic approach", *Yearbook of European Law*, nº 11, Oxford University Press, Oxford, 1991, p. 161.

<sup>165</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, tese de doutoramento inédita da Facultad de Derecho de la Universidad de Leon, Leon, 1998, pp. 33 e ss.; e VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 45-46.

O professor chega a essa classificação partindo da dicotomia entre regulamentação administrativa e outros instrumentos baseados nos mecanismos de mercado proposto por ROSEMBUJ, T. *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *cit.*, pp. 47 e 48, bem como pela classificação da atuação direta e indireta pelo Estado proposta por SÁNCHEZ HUETE, M. A. "El canon de infraestructura hidráulica de la Ley 9 de marzo de 1990 del Parlamento de Catalunya", *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, nº 22, 1996, pp. 50 e 51; e NAVEIRA DE CASANOVA, G. "Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho Comunitario Europeo", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 233, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1994, p. 1012.

<sup>166</sup> CARBAJO VASCO, D. "La imposición ecológica en España: el caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos*, nº 21, Edilex, Madrid, 1993, p. 267.

licenças da Administração, criando um mercado de compra e venda de cotas de poluição (característica do método indireto)<sup>167</sup>.

Sob esta ótica, o presente tópico visa estudar as mencionadas categorias jurídicas de intervenção que vêm sendo utilizadas pelo Estado no tratamento do problema ambiental, excluindo da nossa análise as formas de auto-regulação ou voluntários, porque apenas possuem utilidade acessória, uma vez que a obrigação de fixar os níveis de qualidade ambiental e prioridades, ou de criar formas policiamento da observância das leis, ou impor a responsabilidade pública nesta matéria, é atribuição do Estado<sup>168</sup>. Também excluimos de nossa classificação formas consideradas arcaicas, à exemplo da atribuição de direitos de propriedade sobre o meio ambiente<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> Como se pode observar os instrumentos diretos equivalem aos instrumentos de comando e controle da doutrina econômica-clássica, ao passo que os instrumentos indiretos equivalem aos instrumentos econômicos ou de mercado da doutrina econômica-clássica.

Por outro lado, deve-se destacar que quando da apresentação dos métodos de intervenção do estado, o professor VAQUERA GARCÍA apenas destacava os métodos direto e indireto como globalmente aceitos, introduzindo o método misto ou híbrido como uma nova possibilidade. No entanto, acreditamos que este instrumento misto já atingiu protagonismo nas políticas públicas ambientais internacionais na última década, que lhe atribuem o reconhecimento como um dos principais métodos de intervenção.

<sup>168</sup> Assim, excluimos da análise os instrumentos voluntários, tais como os acordos ambientais (entre administração e indústria), que apesar de importantes instrumentos complementários, não são vinculantes senão por vontade das partes, que se submete de forma livre. Estes tipos de acordos são importantes formas de reduzir a burocracia e incrementar a flexibilidade das políticas nesta matéria, alcançando um ganho de eficácia, tempo e custos (cf. COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO EUROPEIA SOBRE ACORDOS AMBIENTAIS, COM (96), 561 final, de 27 de novembro de 1996, p. 6). Para maior aprofundamento sobre a matéria *vid.* BONGAERTS, J. C. "The Commission's communication on environmental agreements", *European Environmental Law Review*, Aspen Publishers, vol. 6, n° 3, março 1997, pp. 84-85.

Também não foi objeto de estudo os códigos de conduta, que são de livre iniciativa e guiados pela autonomia privada, *e.g.* ISO 9001 (Programa de Sistema de Gestão de Qualidade), ISO 14001 (Programa de Sistema de Gestão Ambiental), que são critérios internacionais de aceitação voluntária e de diretrizes desenvolvidas pela Organização Internacional de Normatização, que são estipuladas em uma base consensual e não obrigatória, tendo a aferição realizada pela própria entidade que a requer ou por um auditor oficialmente acreditado. No mesmo sentido, *vid.* DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 121.

<sup>169</sup> A atribuição pelo Estado de direitos de propriedade sobre os recursos naturais a uma certa entidade, que apesar de ser uma das possíveis formas de intervenção, não se concebe mais nas democracias atuais. Assim, o titular destes direitos deveria possuir a potestade de transferi-los, de controlar a utilização do bem natural, e de se beneficiar e arcar com os custos que resultariam de sua administração. Nesse sentido, se utilizaria do próprio funcionamento do mercado para evitar a destruição ecológica que o livre acesso aos recursos naturais (ar, água, solo etc.). O benefício dos poluidores estaria em ter uma conduta mais respeitável com o meio ambiente. Nesse sistema, o meio de proteção ao recurso natural está fundamentado na lei, através de um regime de titularidade, em que a distribuição de direitos de propriedade, com a exclusividade de uso por certos proprietários, facilitaria uma aplicação eficaz da legislação (*e.g.*, a proibição de caçar espécies em perigo ou de destruir florestas). Nesse sentido, *vid.* LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, Readings, Massachusetts, 1997, p. 148.



### 1.3.1. Métodos diretos: medidas administrativas e controle penal

Os Estados vêm aplicando com maior incidência os instrumentos diretos<sup>170</sup>, compostos por medidas preventivas e repressivas. As medidas preventivas determinam uma conduta que deve ser respeitada, por meio de disposições que estabelecem padrões de qualidade ambiental. Em caso de desobediências dessas medidas preventivas, aplicam-se as medidas repressivas, quais sejam, os atos administrativos punitivos e/ou o controle penal. Assim, podemos subdividir os instrumentos diretos em medidas administrativas e o controle penal.

Como mencionado, as **medidas administrativas** tratam de normas que visam controlar diretamente a poluição, seja por imposição de padrões de qualidade ambiental, limitando as emissões poluentes, seja através da obrigação

---

Entretanto esta aceção liberal do direito de propriedade, de caráter absoluto e ilimitado veio a ser alterada no final da década de sessenta, como resposta à evolução dos sistemas político-econômicos. Assim, emergem formas mais solidárias de participação, com um conceito de propriedade condicionada tanto ao direito público, como ao direito privado: o direito à propriedade privada não somente controlada por outros direitos conflitantes, mas também por direitos que impõem a ação de todos os cidadãos em sua defesa (um dever), como é o caso do meio ambiente, como visto ao longo do tópico 1.2.<sup>169</sup>. Nesse mesmo sentido, *vid.* GOMES CANOTILHO, J. J. *Protecção do Ambiente e Direito de Propriedade - Crítica de Jurisprudência Ambiental*, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 19.

Além do mais, os direitos sobre os recursos naturais possuem uma atribuição pouco clara e conflituosa que prejudica sua aplicação eficaz. Em regimes de titularidade do Estado ou de propriedade comum, o proprietário não tem a exclusividade sobre os benefícios e os custos dos bens. Nesses casos, os incentivos para a proteção ambiental serão incorretos ou insuficientes, *e.g.*, no caso de uma empresa pública ao qual são concedidos subsídios, o que causará uma disparidade entre os custos privados e os custos sociais, acarretando o excesso de produção. Por outro lado, a insuficiência dos incentivos pode ser exemplificada no caso em que a vigilância do sistema de proteção do ambiente é atribuída a burocracias escolhidas, e não em função das capacidades técnicas das suas influências políticas. Desta forma, os poluidores não se intimidarão pela punição, visto que não acreditarão como provável, reduzindo assim o incentivo ao cumprimento das regras e do controle das emissões de poluentes (*cf.* DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, *cit.*, pp. 124-125).

Contudo, esta solução não é possível em todos os casos, *e.g.*, quando se tratam de bens públicos, isto é, indivisíveis e não passíveis de uso exclusivo. Assim, a forma pela qual se trata esta matéria não ignora a natureza do bem público da qualidade ambiental, posto que quando se trata de um bem privado, o indivíduo pode comprá-lo e consumi-lo, mas o bem público não é de consumo exclusivo, e será impossível de ser apropriado pelo particular (*cf.* GOMES CANOTILHO, J. J. "Procedimento administrativo e a proteção do ambiente", *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 123, nº 3799, 1991, p. 293). Portanto, para proteger a biodiversidade do meio ambiente não há como se criar um sistema de apropriação das espécies ali existentes, visto que não podem ser objeto de direitos de propriedade, e mesmo que isto fosse possível, sua realização não garantiria a resolução dos problemas ambientais ou a melhora do bem estar social.

<sup>170</sup> Como mencionado anteriormente, conhecidos pela doutrina clássica como método de comando e controle, ou ainda mecanismos administrativos, ou instrumentos clássicos de polícia.

de utilizar determinados processos produtivos<sup>171</sup>. Estas medidas determinam uma conduta jurídica a ser realizada ou evitada e, caso sejam desrespeitadas, será aplicada a devida proibição administrativa por meio de multa ou perda do direito a exercer uma atividade que possui influência negativa no meio ambiente. Nesse sentido, diante da grande variedade de classificações para sistematizar a intervenção administrativa utilizada pelas autoridades públicas para regular atividades econômicas poluentes, preferimos criar nossa própria classificação em que dividimos em: a) *padrões de qualidade ambiental*; e b) os *atos administrativos punitivos*<sup>172</sup>.

Os *padrões de qualidade ambiental* determinam uma máxima degradação tolerável e, posteriormente, impõe a cada uma dos agentes econômicos a qualidade ambiental através de restrições de caráter quantitativo, temporal, por unidade de produto, tecnológico e proibitivo. Assim, a Administração busca reduzir os seus custos de decisão e implementação, ao mesmo tempo em que busca uma redução nas distorções na concorrência, por meio da abstração de algumas das características concretas do objeto regulado, que podem ter um impacto relevante sobre o funcionamento de estratégias adotadas<sup>173</sup>. Não obstante, para se aplicar estas restrições, necessita-se de uma grande quantidade de dados e fiscalizações periódicas do seu cumprimento, resultando em um aumento das despesas públicas<sup>174</sup>.

---

<sup>171</sup> GONZÁLEZ FAJARDO, F. "Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos", *Hacienda Pública Española*, nº 104, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, p. 165; VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 36.

<sup>172</sup> Aqui discordamos da classificação do professor VAQUERA GARCÍA em bi-partir os instrumentos diretos de intervenção em padrões de qualidade ambiental e imposições tecnológicas, já que ambas ao nosso ver são instrumentos que instituem padrões de qualidade ambiental (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., pp. 36 e ss.). Por outro lado, preferimos seguir a linha proposta pela professora DIAS SOARES em classificar em cinco tipos de "limitações", quais sejam, quantitativo, temporal, por unidade de produto, imposição tecnológica e proibições, contudo, estipulando que estes limites fazem parte de uma grande forma de intervenção, que é a intervenção por meio de instituição de padrões ambientais (DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Econômicos de Defesa do Ambiente*, cit., pp. 130 e ss.). Também, preferimos adotar nossa própria classificação, porque, à exemplo da doutrina referida, a maioria dos autores se eximem de tratar dos atos administrativos punitivos, motivo pelo qual preferimos adotar nossa própria classificação.

<sup>173</sup> Nesse sentido, em geral, estão utilizando com maior frequência o uso de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, fazendo com que o poder judiciário fique incumbido de esclarecer e aplicar a matéria, cf. GOMES CANOTILHO, J. J. *Proteção do Ambiente e Direito de Propriedade*, cit., 1995, p. 100.

<sup>174</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., pp. 37-38.

Nesse sentido, a intervenção prévia da administração se torna necessária nos casos em que as atividades, consubstanciam uma atuação preventiva mais eficaz do que a realização em um momento posterior, bem como por ser uma política mais fácil de ser implementada, além de obrigar o agente econômico, que pretende realizar determinada atividade poluente, a ter autorização para tal fim, o que lhe determinará a obrigação de ter padrões socialmente aceitáveis de poluição<sup>175</sup>. De fato, isto é o que se exige em qualquer atividade econômica que tenha efeitos sobre o meio ambiente, posto que não se podem permitir (nem conseqüentemente se tributar) atividades que produzem efeitos tão graves, que representem prejuízos irreparáveis, impedindo seu uso pelo restante da sociedade.

Quando comparados aos instrumentos indiretos, a literatura relata que os instrumentos diretos possuem um custo maior administrativo de implementação e de estrutura de fiscalização e imposição de sanções aos infratores<sup>176</sup>. Não obstante, os mecanismos diretos não necessitam dos gastos com cobrança, inerente aos tributos. Assim, a principal vantagem para o uso dos instrumentos diretos está em fixar parâmetros máximos de emissões poluição<sup>177</sup>. Portanto, os instrumentos diretos são os mais indicados nas atividades que representam a potencialidade de poluir, aquelas associadas a uma probabilidade razoável de acarretar danos ambientais graves (mesmo que não culposos ou involuntários)<sup>178</sup>.

---

<sup>175</sup> Cremos que, de certa forma, o ônus da prova passou a ser de co-responsabilidade das empresas e dos órgãos públicos, visto que, cf. analisado anteriormente, o meio ambiente é direito e dever de todos. Por outro lado, segundo STEWARD, R. B. "Regulation, innovation and administrative law: a conceptual framework", *California Law Review*, nº 1259, 1981, p. 1269, antigamente ao Estado cabia comprovar a danosidade de certas atividades ou produtos, mas atualmente este ônus é das empresas. Nesse mesmo sentido, *vid.* HUBER, P. "The old-new regulation in risk regulation", *Virginia Law Review*, vol. 69, nº 6, set., 1983, pp. 1025-1107.

<sup>176</sup> LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, *cit.*, 1997, p. 166.

<sup>177</sup> GONZÁLEZ FAJARDO, F. "Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos", *cit.*, pp. 165-166.

<sup>178</sup> SOUSA ARAGÃO, M. A. *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular na Política Comunitária do Ambiente*, *cit.*, p. 154.

Como visto anteriormente, a poluição acidental que seja previsível incorrerá no princípio do princípio do poluidor-pagador, especificamente no que concerne a precaução de se adotar medidas rigorosas da proteção do meio ambiente (*vid.* princípio nº 15 da Declaração do Rio, de junho de 1992). Esse limite de poluição deve ser fixado a partir dos valores obtidos pela aplicação das melhores técnicas de prevenção e controle de poluição disponíveis (cf. Diretiva 96/61/CE, de 24 de setembro de 1996, DOCE nº 257/L de 10/10/1996, nº 1, art. 18.º).

Nessa esteira, subdividimos os padrões ambientais em limitações: quantitativas, temporais, por unidade de produto, imposição tecnológica e proibições. No *limite quantitativo*, o legislador pode fixar a quantidade máxima de emissões de poluentes para cada agente econômico, ou a totalidade que a indústria pode gerar em um dado período de tempo, ou ainda por cada unidade de produto final. Estes parâmetros devem ser guiados em função dos níveis toleráveis de poluição ao qual são expostos os sistemas ecológicos e os seres humanos<sup>179</sup>. Esse sistema, apesar de simples aplicação e de um “tratamento igualitário” na repartição do esforço de reduzir o dano ambiental entre os agentes econômicos, pode incentivar o setor industrial a poluir mais do que seus atuais limites de emissões, visto que, fixando parâmetros ou limites máximos desviam a produção normal até um ponto anterior ao sancionado<sup>180</sup>. Por exemplo, uma empresa que fabrica determinado produto utilizando um elemento químico, após a instituição da nova norma que fixa o limite máximo de poluição, pode induzir com que o agente econômico altere sua forma de produção, com a introdução de outros elementos químicos capazes de causar maior nível de poluição que o anterior, com o fim de reduzir os seus custos privados e aumentar seu benefício. Outrossim, o Estado também pode fixar um padrão mínimo de eficiência, com o objetivo de conservar os recursos naturais<sup>181</sup>, e.g., eficiência de um motor ou de eletrodomésticos.

O *limite temporal* visa diminuir a poluição causada por unidade de tempo, através do aumento dos encargos que estão associados ao dano ambiental. Esta forma não será atingido o nível socialmente desejável, posto que a imposição de um comportamento não irá incidir no produto, não sendo o consumidor obrigado a

---

<sup>179</sup> Para maior aprofundamento sobre o “padrão de qualidade de vida” *vid.* STEINZOR, R. “Reinventing environmental regulation through the government performance and results act: are the states ready for the devolution?”, *Environmental Law Reporter*, vol 29, fev. 1999, pp. 113-115; e STEWARD, R.B. “Regulation, innovation and administrative law: a conceptual framework”, *cit.*, p. 1265.

Para fixar os limites máximos, podem ser utilizados como referência substâncias poluentes individualmente consideradas, ou elementos poluentes multicompostos. Nesse sentido, o legislador tem a opção de determinar os níveis máximos de diluição dos elementos poluentes, isto ocorre, por exemplo, quando se limita um determinado produto químico diluído em uma unidade de água.

<sup>180</sup> PAGE, T. “Failure of bribes and standards for air pollution abatement”. *Natural Resources Journal*, vol. 13, University of New Mexico, Albuquerque, 1973, p. 688.

<sup>181</sup> Nesse sentido, FISHER, A. C. R. e ROTHKOPT, M. “Market failure and energy policy”, *Energy Policy*, nº 17, 1989, p. 404.

suportar a totalidade dos custos ambientais<sup>182</sup>. Ainda, esta medida não se revela efetiva porque todos os agentes econômicos estarão obrigados a obedecer a uma mesma quantidade de poluição, independentemente dos custos em que possam incorrer. Esta limitação somente será possível quando todos os agentes econômicos tenham os custos marginais externos iguais ao custo marginal do dano ambiental gerado, visto que as empresas que possuem custos menores reduzirão um maior volume de emissões de poluição do que os que têm maiores gastos para fazê-lo. Desta forma, há uma grande necessidade de informações para se determinar os referidos custos, o que não torna esta solução viável, especialmente quando se considera a grande quantidade de empresas que atuam em um determinado setor<sup>183</sup>.

Por outro viés, o *limite por unidade de produto* considera a restrição de emissões poluente por cada unidade de produto final obtido, o que torna esta solução aplicável mesmo no caso de um grande número de poluidores. Como cada poluidor produz até o ponto em que o custo marginal privado, que inclui os custos marginais externos, todas as empresas incorrerão no mesmo custo marginal privado e no mesmo custo marginal externo. Essa modalidade de forçar os agentes econômicos a adotar uma combinação de fatores de produção mais sustentáveis, sendo aqui o ambiente compreendido como mais um dos fatores de produção, sendo o objetivo da empresa sempre minimizar seus encargos, seja pela redução do nível de emissão, seja por qualquer outra forma<sup>184</sup>. Assim, o ambiente passa ser entendido como um gasto que deverá ser reduzido na obtenção do produto final, com a redução do custo marginal, sendo que estes agentes econômicos se esforçarão para compensar esta nova medida administrativa<sup>185</sup>.

---

<sup>182</sup> Em sentido contrário, como veremos no Capítulo II, com a tributação ocorre uma transferência do rendimento dos poluidores (através do tributo) e daqueles que adquirem os bens que causam a poluição (pelo aumento do preço do produto), incidindo assim nas relações de consumo.

<sup>183</sup> Cf. LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, cit., p. 165, a enorme quantidade de informação necessária para se conseguir este efeitos através de restrições quantitativas torna esta solução viável apenas quando o número de poluidores é reduzido.

<sup>184</sup> LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, cit., p. 166.

<sup>185</sup> DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 134.

Quando passamos à *imposição* tecnológica, observa-se que há a instituição de uma determinada tecnologia para o controle das emissões de poluentes por parte do Estado, considerando, via de regra, a “melhor tecnologia de controle disponível”<sup>186</sup>. Esta solução de fácil aplicação<sup>187</sup> é alvo de algumas críticas, tais como: a) exige-se que a Administração tome decisões e atue baseando-se em fatores de engenharia e dados econômicos complexos, que na maioria das vezes não tem acesso, ou não dispõe de técnicas necessárias, ou ainda representam um custo elevado; b) os poluidores possuem informações mais completas que o legislador, levando-os a optarem por um desafio judicial como forma de adiar a sua aplicação; c) a aplicação dessas novas tecnologias não envolve a alteração dos processos de produção, nem modifica estratégias da prevenção da poluição, o que pode levar a um grande gasto com o tratamento de problemas ambientais de menor importância, o que inviabiliza uma abordagem adequada<sup>188</sup>; d) não há um incentivo dinâmico para que o poluidor, visto que não pode optar pela solução técnica para o controle do impacto ambiental de sua atividade, bem como não terá interesse em desenvolver inovações tecnológicas nessa área<sup>189</sup>; e) nem os custos causados pela poluição, nem os custos para se eliminar a poluição são tidos em conta, impondo uma regulamentação geral e uniforme a todos os agentes econômicos, sem observar as características individuais dos custos e benefícios para a promoção da qualidade ambiental<sup>190</sup>; f) se a tecnologia imposta for mais onerosa que outra tecnologia disponível no mercado, esta política acarretará em um maior custo para a sociedade. Contudo, esta forma de intervenção pode ser eficiente quando todas as tecnologias existentes viabilizem o controle das emissões a um custo marginal inferior ao do

---

<sup>186</sup> *I.e.*, adotando a melhor solução existente em cada momento histórico, se conseguirá responder aos sucessivos desafios que o crescimento econômico provoca. Esta foi a opção da Diretiva 96/61/CE, art. 3.º, a), que determina que os Estados-Membros deverão obrigar os agentes econômicos potencialmente poluidores a adotar a melhor tecnologia disponível. Entretanto, a própria Diretiva 96/61/CE, em seu art. 2.º, n.º 11, estabelece que devem se considerar as tecnologias cujo grau de desenvolvimento possibilita a sua utilização por dado setor em condições técnico-econômicas viáveis, considerando os custos e os benefícios que lhe estão associados.

<sup>187</sup> Por ser de fácil controle, *e.g.*, através de inspeções periódicas das instalações.

<sup>188</sup> Até aqui, cf. STEWART, R. B. “Markets versus environment?”, *Jean Monnet Chair Papers*, n.º 19, The Robert Schuman Centre at the European University Institute, San Domenico di Fiesole, Florence, 1995, p. 5.

<sup>189</sup> ACKERMAN, B. A. e STEWART, R. B. “Reforming environmental law”, Richard L. Revesz (ed.), *Foundations of Environmental Law and Policy*, Oxford, 1997, p. 133.

<sup>190</sup> ACKERMAN, B. A. e STEWART, R. B. “Reforming environmental law”, *cit.*, p. 194.

dano causado pela poluição<sup>191</sup>. Assim, segundo nossa opinião, o uso da melhor tecnologia aplicável exige que os custos de sua aplicação sejam inferiores que os benefícios que esta tecnologia pode trazer, o que na prática é de difícil aplicação, porque é desconhecido o benefício proporcionado a todas as empresas pela eliminação do dano ambiental. Em síntese, esta estratégia demonstra-se relativamente efetiva na redução substancial do dano ecológico, mas pode falhar a longo prazo<sup>192</sup>.

Por outro lado, as *proibições* administrativas ou *limites proibitivos* recaem na análise casuística de produtos ou processos, tomando em consideração a determinação da aceitação dos riscos envolvidos em relação aos benefícios considerados. Substituir produtos ou processos por formas mais limpas podem acarretar em preços altos, que podem não ser suportados pelos titulares das necessidades, ou seja, pela sociedade em geral. Não obstante, acreditamos que regular o uso de determinadas matérias-primas no processo produtivo ou os produtos finais são formas indispensáveis para controlar a qualidade dos produtos e dos processos produtivos que possuem elevada concentração de elementos poluentes, bem como é a última medida na necessidade de uma intervenção emergencial pelo Estado para proibir certo tipo de atividades, mesmo que seja em caráter transitório ou temporário, devido ao elevado custo ambiental, social ou econômico<sup>193</sup>.

Em caso de incumprimento de qualquer das medidas administrativas supracitadas, poderão se aplicar as *sanções*, também denominados de *atos administrativos punitivos*. Assim, todos que infringirem as disposições legais, regulamentárias ou ordinatórias, ou bens e serviços públicos, poderão ser punidos e reprimidos, após o devido processo administrativo. Dentre os atos administrativos punitivos, podemos citar: a) a *multa*, que consiste em uma imposição pecuniária ao administrado para compensar um dano de sua infração, e que possui natureza objetiva e é devida independentemente da ocorrência de

---

<sup>191</sup> DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., pp. 136.

<sup>192</sup> Cf. STEWART, R.B. "Markets versus environment?", cit., pp. 162-164.

<sup>193</sup> Nesse sentido, vid. LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, cit., p. 166.

culpa ou dolo do infrator; b) a *interdição de atividade*, que é a vedação de alguém a praticar atos que estão sujeitos à tutela do Estado; e c) *destruição de coisas*, que é um ato sumário da administração em que realiza a inutilização de objetos, substâncias ou instrumentos imprestáveis ou nocivos, ou de uso proibido por lei, normalmente de caráter urgente<sup>194</sup>.

Por fim, enquanto o ato punitivo da administração está fundamentado no ilícito administrativo, o ato punitivo do Estado é o que recria o ilícito criminal por meio do controle penal. Assim, o **controle penal** está relacionando ao delito ecológico, em que uma violação ao bem-jurídico meio ambiente é tipificado como um ilícito penal. Para que se aplique a sanção, o delito configurado com pena deverá ser tentado ou consumado. Assim, a norma penal tem uma função reparadora *a posteriori*, que em termos ambientais possui pequena utilidade, já que o dano foi produzido. Portanto, a maior operatividade do controle penal está em sua função preventiva geral do que na própria aplicação da pena, considerando que por intimidação e para evitar a pena, os poluidores poderão evitar os atos daninhos<sup>195</sup>. Não nos delongaremos sobre o tema, já que a atual exposição nos serve para estruturar o posicionamento dos instrumentos financeiros dentro da intervenção do Estado no meio ambiente.

Ademais, independentemente dos atos administrativos punitivos e do controle penal, poderão os responsáveis pelo descumprimento das normas administrativas serem responsabilizados civilmente pelos custos dos danos ambientais relacionados com a restauração ou indenização, conforme o art. 43.3 CE c/c arts. 590, 1101, 1902 e 1908 do Código Civil espanhol<sup>196</sup>. Assim, esta responsabilidade civil serve como uma satisfação econômica, especialmente de caráter compensatório. Desta forma, a responsabilidade ambiental tem por objeto obrigar que aqueles que causem os danos ao meio ambiente (seja pessoa física ou jurídica, particular ou pública) a pagar pela reparação, independentemente de

---

<sup>194</sup> LOPES MEIRELLES, H. *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010, pp 189 e ss.

<sup>195</sup> Cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., pp. 43-46. Conforme o autor, em sua maioria, os delitos penais são atribuídos a pessoas jurídicas, que em sua atividade econômica realizam elementos objetivos do tipo penal, motivo pelo qual os administradores e gerentes terão que responder pelas ações da sociedade, de forma pessoal e direta, conforme estabelece o art. 18 do Código Penal espanhol.

<sup>196</sup> Real Decreto de 24 de julho de 1889 (BOE nº 206 de 25/07/1889).



culpa, ou seja por ato ou fato ilícito (responsabilidade extracontratual ou aquiliana)

197

### I.3.2. Métodos indiretos: instrumentos financeiros

Mais recentemente, complementarmente aos métodos diretos, os Estados estão preferindo usar os *instrumentos indiretos*<sup>198</sup>, que buscam a redução da deterioração ambiental por meio de formas que permitem uma maior liberdade para o agente poluente. Nessa planura, se parte do fato de que o meio ambiente possui um valor econômico dentro da sociedade, e por isso o seu uso, degradação ou consumo pode ser imputado aos seus responsáveis, conforme foi analisado ao tratarmos da origem do princípio do poluidor-pagador nas teorias econômicas no tópico I.2.2.1. Nesse sentido, as atividades econômicas abarcam custos sociais que muitas vezes não são suportados ou apenas parcialmente suportados pelo agente causador. Assim, a sociedade arca com custos que não são interiorizados, seja financiando o tratamento das regiões afetadas, seja convivendo com o ambiente degradado. Através desse instrumento, pretende-se corrigir as falhas de

---

<sup>197</sup> Esta atuação é específica para casos em que o dano ambiental foi provocado por fontes identificáveis, mas não se revelam inidóneas para casos de poluição generalizada e difusas, em que seja impossível de vincular o dano com o as atividades dos agentes poluidores

Nesse sentido, na Espanha, a Lei 26/2007, de 23 de outubro, sobre a responsabilidade por danos ao meio ambiente é mais recente legislação sobre o tema. Por outro lado, o regime de responsabilidade tenta compensar totalmente ou parcialmente a vítima de um dano, mesmo não que o tenha causado, vem expresso na Lei 30/1992, de 26 de novembro (BOE nº 285 de 27/11/1992), do Procedimento Administrativo Comum, art. 139 e ss., que estabelece um sistema de responsabilidade objetiva e direta das Administrações Públicas pelos danos que causar aos funcionários, ou a Lei 10/1998, de 21 de abril (BOE nº 96 de 22/4/1998) de Resíduos, no art. 27.2, declara que o que poluir o solo da Comunidade Autónoma estará obrigado a realizar as operações de limpeza e recuperação, e caso sejam vários sujeitos responderão por esta obrigação solidariamente ou subsidiariamente, pela ordem dos poluidores dos solos poluídos e os proprietários não possuidores.

Para maior aprofundamento sobre a reparação civil dos danos ambientais, *vid.* as obras CABANILLAS SÁNCHEZ, A. *La Reparación de los Daños al Medio Ambiente*, Aranzadi, Pamplona, 1996; GALERA RODRIGO, S. *La Responsabilidad de las Administraciones Públicas en la Prevención de Daños Ambientales*, Montecorvo, Madrid, 2001; JORDANO FRAGA, J. *La Reparación de los Daños Catastróficos*, Marcial Pons, Madrid, 2000; LÓPEZ, H. *Reparación Ambiental*, Ediciones Tres Américas, Madrid, 2002; POZUELO PÉREZ, L. "La reparación del daño al medio ambiente", *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, nº 192, ano 36, Montecorvo, Madrid, marzo de 2002, pp. 133-166; POVEDA GÓMEZ, P.; VÁZQUEZ, C. "La reparación de los daños ambientales: estudio comparativo entre el anteproyecto de ley de responsabilidad civil derivada de actividades con incidencia ambiental y el libro blanco de la Comisión Europea sobre reparación medioambiental", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, CISS, Valencia, fevereiro de 2001, pp. 59-72; LOPERENA ROTA, D. "Administración pública y restauración ambiental", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 634, Aranzadi, Pamplona, 2004, pp. 1-7.

<sup>198</sup> Também denominados pela doutrina clássica-econômica de instrumentos econômicos ou de mercado.

mercado através da alteração dos preços, com o ressarcimento à comunidade pelos danos causados<sup>199</sup>.

O objetivo desses instrumentos não é reduzir a zero as emissões, mas que o preço do produto reflita a totalidade dos seus custos. Apenas quando os efeitos negativos são irreversíveis ou de grandes proporções é que se devem eliminar as externalidades suportadas pela sociedade<sup>200</sup>. Portanto, o que se está em jogo são os problemas de justiça e eficiência causados pela poluição e que devem ser controladas pelo Estado, não apenas através de comportamentos eminentemente ambientais<sup>201</sup>, mas por todas as forças que podem incidir sobre os agentes poluentes. Este mecanismo institui que a solução do problema ambiental está na cobrança de um preço pelo aproveitamento das utilidades proporcionadas pelo ambiente, entre as quais se destaca a sua capacidade assimilativa, que é limitada<sup>202</sup>. Assim, ao Estado cabe instituir as medidas indiretas de intervenção no domínio do ambiente, que segundo alguns autores, seriam uma forma de substituir os métodos diretos<sup>203</sup>. Nos instrumentos indiretos, o Estado impõe o pagamento

---

<sup>199</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. "Actos autorizativos jurídico públicos e responsabilidade por danos ambientais", *BFDUC* nº 69, 1993, p.7.

Atente-se que diferentemente do defendido pelos economistas, sintetizado nas idéias de LEITE DE CAMPOS, D.P. "Poluição industrial e responsabilidade civil", *Revista da Ordem dos Advogados*, III, Lisboa, 1982, pp. 711 e 714, de que somente quando as vantagens sociais são inferiores aos danos que causam à sociedade é que faz sentido proibi-las.

<sup>200</sup> Cf. LEITE DE CAMPOS, D. P. "Poluição industrial e responsabilidade civil", *cit.*, 1982, pp. 711 e 714.

<sup>201</sup> Nesse sentido, ver CASTRO RANGEL, P. *Concertação, Programação e Direito do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, p. 20.

<sup>202</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. "A responsabilidade por danos ambientais – aproximação juspublicística", *Direito do Ambiente*, INA, Lisboa, 1994, p. 400.

<sup>203</sup> Seriam os "instrumentos econômicos precificados" (ou como definem SEROA DA MOTTA, DOMINGUES DE OLIVEIRA e MARGULIS o "sobrepço") em que com a imposição de um preço a maior pelo uso do recurso ambiental, induziria a sociedade a atingir, no todo, um nível de utilização dos recursos em um limite previamente estabelecido por lei. Embora tenham eficiência menor que os impostos pigouvianos, uma vez que não definem a meta ambiental na comparação de custos e benefícios sociais, apresentam uma maior flexibilidade que os atuais instrumentos de controle, porque incentivam maior redução do nível de uso (controle) justamente porque os usuários tem menores custos para realizar estas reduções. Os usuários com maiores custos de controle reduzem menos suas emissões de modo que no agregado a redução total seria a mesma, mas o custo total para a sociedade seria menor. Com isso haveria um incentivo permanente à inovação tecnológica na medida em que todos os usuários/poluidores buscarão continuamente reduzir seus custos unitários de uso ou de controle da poluição. Logo, nesses instrumentos o próprio agente decide quanto vai passar a utilizar do recurso em função da variação ocorrida nos seus custos. Observe, entretanto, que esta situação depende do "sobrepço" estabelecido inicialmente e, portanto, a magnitude terá de estar associada ao nível final agregado de uso socialmente desejado. Portanto, para se definir este "sobrepço" será necessário modelar o comportamento dos agentes econômicos SEROA DA MOTTA, R.; DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. e MARGULIS, S. *Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira*, Texto para Discussão nº 738, Rio de Janeiro, junho 2000, p. 8.

pelos poluidores por sua incidência no meio ambiente, fazendo com que estes mudem seus comportamentos para padrões mais sustentáveis e unívocos, que corresponderiam a uns métodos mais amenos de influência sobre os cidadãos<sup>204</sup>.

Visto isso, cabe-nos identificar os principais instrumentos indiretos que podem ser utilizados na política ambiental<sup>205</sup>, que são representados pelos os **instrumentos financeiros**, que neste momento serão analisados de forma panorâmica, identificando e enquadrando as figuras tributárias e os demais instrumentos financeiros dentro dos mecanismos coercitivos de intervenção

---

<sup>204</sup> Vid. VOGEL, K. "La hacienda pública y el Derecho constitucional", *Hacienda Pública Española*, nº 59, Ministério de Economía y Hacienda, Madrid, 1979, p. 19. Comenta ainda o autor que se por um lado as imposições e ordens oferecem vantagens e garantias ou desvantagens previstas, por outro, a imposição dos instrumentos económicos têm uma aparência de liberdade.

<sup>205</sup> Poderiam se incluir também dentre os instrumentos indiretos os *preços públicos*, entretanto, apesar de sua significância, na prática têm sido utilizados em sentido contrário à política ambientalmente orientada. Assim, deve-se inicialmente diferenciar os preços públicos dos preços políticos. Sabe-se que os preços públicos correspondem a uma prestação de bem ou serviço por uma entidade pública, em regime de concorrência, através de um contrato bilateral (diferentemente das taxas que são em regime de exclusividade, unilateral e de contribuição obrigatória para as despesas públicas). Nesse sentido, nem sempre estes preços públicos correspondem aos preços de mercado, sendo direcionados pelo Estado segundo suas intenções políticas, sociais ou económicas, podendo a diferença entre o custo de produção e preço político ser coberto por subsídios estatais (cf. SOUSA FRANCO, A. L. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4 ed., vol. I, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 56-57; NEVES CAETANO, M. J. *Manual de Direito Administrativo*, vol. II, 9ª ed., Almedina, Lisboa, 1972, p. 1059; TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. *Lições de Finanças Públicas*, 5 ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 252-253).

Assim, o Estado pode influenciar a qualidade ambiental por meio da alteração dos preços que cobra ou paga no mercado sob seu domínio, sendo esta influência denominada de preço político. Nesse sentido, tratando de certos bens e serviços, à exemplo da educação e relacionados com as questões sanitárias, destaca que normalmente são oferecidos a preços políticos (inferiores ao custo) que "adotam forma de taxas e se fixam mediante lei sem que sempre se seja consciente de que, ao aprovar uma taxa, o que realmente se está fazendo é determinar uma subvenção, ou seja, a atualização de fundos públicos que de fato acabarão cobrindo a diferença entre receitas e gastos do serviço" (cf. SEVILLA SEGURA, J. V. *Diez Lecciones sobre Financiación Pública y Diseño Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, p. 59).

No caso do serviço de coleta e tratamento de esgoto, observa-se que o preço fixado à margem do mercado tem sido responsável por uma parte significativa da degradação ambiental gerada nos recursos hídricos, justamente por não ter sido cobrado um preço que reflita o custo real dos danos causados. Assim, DIAS SOARES ensina que "a água é um dos bens cujo fornecimento se apresenta mais problemático, devido à sua procura aumentar com o incremento do nível de vida e ao facto de a sua má gestão no passado, tanto em termo de quantidade extraída como de emissões contaminantes lançadas nos depósitos naturais, ter conduzido a que já hoje, em muitos países, existam problemas de escassez. Neste domínio, tem sido seguida uma abordagem segundo a perspectiva da oferta, respondendo-se aos aumentos da procura com reforços da capacidade técnica de extração sem mais, protegendo-se, mesmo, os consumidores do verdadeiro custo do fornecimento, através do financiamento desses sistemas provenientes do Orçamento do Estado". Portanto, uma aproximação ao regime de mercado desta cobrança pode contribuir para uma maior eficiência ambiental nestas regiões. Ainda, semelhantemente ao que ocorre no fornecimento de água e energia, se pode maximizar o valor total do uso, pela eficiência no consumo, através de uma tarifa sazonal, com valores mais elevados em períodos de maior uso dos recursos naturais (cf. DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., pp. 147-148).

Estatal, reservando-nos para explorá-los em maior profundidade ao longo do Capítulo II.

Assim, dentro da classificação que adotamos proposta pelo professor VAQUERA GARCÍA<sup>206</sup>, em que distingue os métodos imediatos ou diretos, dos métodos mediatos ou indiretos, o professor ensina que existem dois grupos de aproximações indiretas de caráter financeiro: os de natureza negativa (aumento da carga tributária) e os de natureza positiva (ajudas, subvenções e benefícios fiscais). Os incentivos negativos controlam a poluição pelo aumento dos custos pela não contenção da poluição, ao mesmo tempo em que propiciam uma flexibilidade para se conhecer a estratégia mais eficiente para proteger o meio ambiente. Já os incentivos positivos tratam de medidas que representam ganhos para os poluidores que adotem condutas mais sustentáveis, internalizando as externalidades positivas, ou seja, são mecanismos de estímulo.

Nesse sentido, estudando a primeira categoria, as ***aproximações indiretas de caráter financeiro de natureza negativa***, observa-se que estas se baseiam em um incremento no preço para o poluidor pela utilização dos recursos ambientais, buscando limitar as atividades prejudiciais à natureza pelo aumento do custo para quem as desenvolva através da tributação. Assim, o agente econômico é compelido a buscar a aquisição ou renovação em investimentos ambientalmente corretos, para não ter que suportar o alto custo que representa sua conduta. Sob este prisma, deve-se destacar a vantagem dos tributos por seu poder de vincular diretamente a cobrança à quantidade e/ou qualidade de poluição gerada, determinando-se o seu valor de tal forma com que se possa induzir os agentes econômicos a reduzir as suas emissões poluentes no valor necessário para concretizar, em termos agregados, de um determinado objetivo de qualidade ambiental. O principal benefício desses meios é a segurança de atingir os fins ambientais, considerando que os custos sociais são superiores aos alcançados com instrumentos de natureza administrativa. Entretanto, existe incerteza em relação ao valor total da redução operada, porque não se sabe a reação dos sujeitos, que apenas é previsível. Para evitar repetições, remetemos o leitor ao

---

<sup>206</sup> Cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 54 e ss. Para fazer esta distinção, o autor se baseia em CARPENTIER, M. "Un programme communautaire en matière d'environnement", *Annuaire Européen*, vol. XIX, 1971, p. 54.

Capítulo II, em que aprofundaremos sobre a tributação ambiental, inclusive sobre as figuras tributárias que em cada caso podem se revelar mais apropriadas para solucionar cada forma de questão ambiental<sup>207</sup>.

Por outro lado, outros importantes mecanismos financeiros são as ***aproximações indiretas de caráter financeiro de natureza positiva***, que buscam motivar o agente causador do dano ambiental através de auxílios financeiros (ajudas, subvenções e benefícios fiscais), que tornará mais leve a carga econômica que deve suportar para atingir a redução do impacto negativo, causando uma ação por parte da atividade financeira do setor público para regular e repartir estes auxílios. Estas aproximações de natureza positiva ainda se subdividem nas relacionadas com a despesa pública (ajudas e subvenções públicas) e nas relacionadas com as receitas públicas (benefícios fiscais), posto

---

<sup>207</sup> Dentro dos instrumentos financeiros de caráter negativo, cabe-nos citar a possibilidade de destinar a arrecadação a criação de fundos, os denominados *fundos ambientais*. Estes fundos possuem vários atributos e facilidades que possibilitam o acesso a fontes nacionais e internacionais de recursos para o financiamento de programas inovadores e estratégias de políticas públicas que buscam o desenvolvimento sustentável.

Por meio destes fundos ambientais, as empresas cujas atividades são catalogadas como de risco para o meio ambiente, são obrigadas a pagar em conta única um tributo, que servirá para recompor o meio ambiente e a comunidade envolvida caso, algum dano ambiental ocorra, caso este não for cumprido pode ter seus direitos negados. Estes fundos são de natureza subsidiária, podendo ser utilizados unicamente quando ocorrer um dano ambiental.

O fundo pode ser facultativo, privado, público ou misto. No fundo público, ocorre à semelhança do privado, entretanto diferencia-se por ser fomentado pelo Estado. No fundo misto, tanto empresa privadas como o Estado podem financiar o fundo, que servirá para recomposição ambiental. Já nos fundos facultativos, os próprios contribuintes fomentam voluntariamente.

Críticas contra os fundos ambientais aduzem que as empresas são pouco propícias a investirem em fundos em comum com outras empresas para a compensação ambiental, principalmente quando implica na reparação de uma contaminação causada por outras empresas. Assim, estes fundos subsidiários são utilizados quando não se consegue encontrar ou individualizar os agentes danosos do meio ambiente. Outros afirmam que os fundos ambientais requerem fortes capacidades institucionais e que seu custo administrativo é muito alto. Apesar disso, deve-se convir que a capacitação na área de finanças da preservação ambiental, bem como em gestão financeira dessa preservação, é peça importante e freqüentemente negligenciada na arte de gestão ambiental.

Na América do Norte foi instituído o *Superfund*, ao passo que na UE existe um fundo para danos ambientais, o Fundo de Solidariedade da UE (FSUE), Instituído pelo Regulamento (CE) n° 2012/2002 do Conselho, de 11 de novembro de 2002, JO L 311 de 14/11/2002, que institui o Fundo de Solidariedade da União Europeia. No Brasil, o Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA), criado pela Lei 7.797, de 10 de julho de 1989, regulamentado pelo Decreto 3.524, de 26 de junho de 2000, e desenvolvido pela Portaria Ministro de Estado do Meio Ambiente n° 170, de 3 de maio de 2001, é um meio que capacita transformar recursos financeiros em recursos naturais e qualidade de vida, sendo um importante instrumento do governo brasileiro na implementação e no cumprimento dos acordos e convenções internacionais dos quais é signatário (cf. LAMBERTT, A. "Fundos Ambientais: Bem Mais do que Simples Mecanismos Financeiros: uma Ferramenta de Gestão Ambiental", *Workshop do DFID*, Cuiabá, 2000, p. 02).

que para incentivar a proteção do meio ambiente por parte dos poluentes, nem sempre é necessária que seja pela criação ou majoração de tributos<sup>208</sup>.

Na primeira subdivisão, as aproximações de natureza positiva relacionadas com a despesa pública<sup>209</sup>, se encontram, conforme regulados de

---

<sup>208</sup> Para motivar esta mudança de atitudes por parte dos poluidores, com o acréscimo do gasto da poluição às suas despesas e dentro das políticas ambientais que estejam se objetivando, deve haver coerência entre os instrumentos fiscais aplicados (Cf. CRUZ AMARÓS, M. "Alternativas en la evolución del sistema tributario: sistemas precio e impuestos medioambientales", *Cuadernos de Actualidad*, nº 7, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p. 265).

<sup>209</sup> Segundo o art. 31.2 da CE, "a despesa pública realizará uma alocação equitativa de recursos públicos, e sua programação e execução obedecerão a critérios de eficiência e economia". Nesse sentido, observa-se uma nítida relação entre a despesa pública (art. 31.2) e o meio ambiente (art. 45) na Constituição espanhola. Nesse sentido, a Constituição inseriu um parâmetro de justiça na despesa pública, ultrapassando conceito clássico de despesa pública que estava apenas vinculada à legalidade formal (Cf. RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 348-350). Desta forma, para que atividade financeira dos órgãos públicos se ajuste às exigências da justiça, não é suficiente os que os tributos sejam exigidos dependendo da capacidade econômica dos contribuintes, mas também que as despesas atendam às necessidades prioritárias de proteção de acordo com os valores intrínsecos ao sistema. Nesse sentido, além dos critérios técnicos de eficiência e economia na programação e execução dos gastos, a CE estabelece o princípio da equidade em sua repartição, introduzindo um juízo de valor nos fins aos quais serão destinadas as receitas públicas, tendo como objetivo "proceder uma delimitação equitativa dos fins que vão responder" (SIMON ACOSTA, E. "Consideraciones sobre el poder de gastar y el gasto público en enseñanza", *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 1357)

Deve-se, então, estabelecer os critérios que determinam a legitimidade da decisão das despesas públicas, e não apenas sua legalidade. Para tanto, o princípio da justa repartição dos recursos públicos surge como um limite ao exercício pelo legislador de seu poder financeiro sobre as despesas públicas (cf. RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios", *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 347-360; e BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 353). Portanto, trata-se de estabelecer qual é a relação jurídica que os poderes públicos têm quando forem responder a determinadas necessidades ou quando forem respondê-las de uma determinada forma (ORÓN MORATAL, G. *La configuración Constitucional del Gasto Público*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 17).

Conseqüentemente, além dos aspectos formais na realização da despesa pública, deve-se considerar o critério material da justiça, adaptando-se aos valores constitucionais expressados por "valores dominantes na sociedade, o adequado à vontade geral onde ela possa ser expressada ou ao interesse geral ditado pela pessoa ou grupo social que detém o poder de comunidade politicamente organizada" (BAYONA DE PEROGORDO, J. J. *El Derecho de los Gastos Públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 190-191; e BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *cit.*, p. 77). Dentre um desses valores que deve ser observado pela despesa pública, está a proteção ambiental postulada no art. 45 da CE. Portanto, visando à distribuição equitativa e eficiente do recurso fiscal na satisfação das necessidades coletivas, pode-se destacar o bem ambiental (ZORNOZA PEREZ, J. J. "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", *Hacienda Pública Española*, nº 113, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1988, p. 43 e ss.). Assim, nada impede que o poder público, como garantidor de certas necessidades de respaldo constitucional, possa cumprir com o objetivo da proteção ambiental por meio do uso de outras medidas financeiras a partir da perspectiva das despesas públicas.

forma geral nos arts. 95.1.d), 186.1.a), 186.2.a), e 211.5.b) 82 da LGT, as *ajudas e subvenções*<sup>210</sup>, em que se pode destacam por sua aproximação na esfera da despesa pública, posto que são concedidas para que os poluidores (empresas ou particulares) afrontem os custos relacionados com a descontaminação, considerando alguma situação excessivamente gravosa instituída por alguma medida do método direto. A ajuda e o subsídio públicos deverão ser projetados para se reduzir em função da quantidade de poluição de uma atividade, através de uma quantidade por unidade poluição reduzida<sup>211</sup>, o que significa que o controle e vigilância dos índices de poluição terão protagonismo, posto que para se

Assumindo a possibilidade de intervenção financeira de outras formas além dos tributos extrasfiscais-ambiental, e devido à íntima relação que existe com a finalidade da repartição equitativa dos recursos públicos, não restam dúvidas que a proteção ambiental vincula-se ao princípio da ordem social e econômica (STC 18/1984, de 7 de fevereiro, FJ 3) com a repartição equitativa dos recursos públicos (art. 31.2 da CE), indicando uma das funções que a Fazenda Pública deve cumprir em um Estado social (art. 1.1 da CE) para garantir os direitos e princípios de política social e econômica (art. 45 da CE), notadamente de proteger bens públicos, coletivos, proporcionando aos cidadãos um ambiente adequado para o seu desenvolvimento. Em síntese, a Constituição exige que haja um nexo entre as despesas públicas e os fins que são constitucionalmente atribuídos ao Estado.

No plano prático esta relação pode ser difícil de ser estruturada, conforme reconhecido pelo próprio TC, ao afirmar que “o legislador se depara com a necessidade de combinar não só diferentes valores e mandatos constitucionais, mas também tais mandatos com a inevitável limitação de recursos” (Cf. RODRÍGUEZ BEREJO, A. *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, cit., pp. 351-352). Existe a conexão entre a distribuição justa da despesa pública e os direitos econômicos e sociais possibilita garantir esses direitos nos termos da Constituição, dentre os quais está o direito ao meio ambiente adequado. Assim, considerando que a atividade financeira pública não se limita unicamente a obtenção de receitas fiscais (com sua dotação para cobrir despesas públicas tradicionais), o conceito de despesa pública contemporânea teve que se submeter a um alargamento progressivo, justamente devido ao alargamento das atividades públicas<sup>209</sup>. É justamente esse permissivo constitucional permite a implantação das ajudas e subvenções públicas. Um exemplo é a Lei 10/1998, de 21 de abril, de Resíduos, no art. 25 prevê, com caráter geral, que “as Administrações Públicas, no âmbito das suas competências poderão estabelecer medidas econômicas, financeiras e fiscais para a promoção da prevenção, aplicação de tecnologias limpas, a reutilização, a reciclagem e outras formas de valorização de resíduos, assim como para promover tecnologias menos poluentes na eliminação dos resíduos” e para a realização desses fins, o art. 26.1.b) determina que o Governo, poderá adotar o “estabelecimento de ajudas e subvenções para a melhoria da estruturas de comercialização de resíduos valorizáveis e dos produtos deles derivados obtidos, assim como de ajudas econômicas para a prevenção da geração de resíduos”.

210 Os subsídios estão relacionados para definir a disposição gratuita de fundos públicos que uma Administração ou ente público entrega de forma direta ao beneficiário da ajuda para que este dê uma finalidade específica, enquanto que as *ajudas públicas* referem-se a todo tipo de vantagens financeiras que possuem origem igualmente pública, mas que se identificam por alguma característica peculiar, como por exemplo, no âmbito de sua incidência, pelas condições em que se outorgam, pelos requisitos para obtê-las, pela finalidade à que se afetam, pela sua entrega através de um intermediário etc. Portanto, as ajudas públicas tratam de bonificações de cotas sociais, prêmios, bolsas, garantias de crédito, avais, entre outros estímulos financeiros, para proporcionar uma vantagem patrimonial ou econômica a favor do agente beneficiário (Cf. SESMA SÁNCHEZ, B. *Las Subvenciones y su Control en el Ordenamiento Español*, Premis d'investigació Mestre Racional, Sindicatura de Comptes, Valencia, 1996, p. 7). No mesmo sentido, *vid.* FERNÁNDEZ FARRERES, G. *La Subvención: Concepto y Régimen Jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 44 e ss.

<sup>211</sup> Cf. OCDE. *La Fiscalidad y el Medio Ambiente: Políticas Complementarias*, Mundi Prensa, Madrid, 1994, p. 31.

beneficiar das ajudas e subsídios públicos deverá o poluidor demonstrar circunstâncias específicas que indiquem a realização de uma conduta que traga proveito ao meio ambiente<sup>212</sup>. Assim, ao se implementar incentivos fiscais, se está fomentando condutas que sejam positivas na preservação do meio ambiente; inclusive, a Administração não está renunciando recursos financeiros, mas sim estará economizando na despesa ambiental que seria causado pelos contribuintes que não tivessem ajustados suas condutas.

Na segunda subdivisão, estão as aproximações indiretas de caráter financeiro positivas relacionadas com as receitas públicas, constituídas principalmente por *benefícios fiscais* dentro dos tributos<sup>213</sup>, que se materializam na prática principalmente pelas *isenções* nos tributos sobre a renda e propriedade<sup>214</sup>. Igualmente, as deduções existentes em tributos para a aquisição ou renovação de tecnologia, maquinaria, ou instalações que protejam o ambiente, que evitam uma excessiva carga econômica sobre o sujeito passivo. Ainda, como uma das formas de benefícios fiscais, poderia haver: a redução da alíquota nos tributos sobre consumo de bens que favoreçam ao meio ambiente, incentivando o uso de bens ecologicamente corretos, que trataria de uma isenção ou redução dos elementos de quantificação; a aplicação de técnicas de amortização de bens pró-ambiente, incluindo para seus proprietários os gastos deduzíveis nos tributos sobre a renda

---

<sup>212</sup> Essas ajudas não podem ser injustificadas e devem ser definidas com precisão de acordo com os objetivos ambientais e com a repartição equitativa entre as empresas (cf. OCDE. *La Fiscalidad y el Medio Ambiente: Políticas Complementarias*, cit., p. 32).

BAYONA DE PEROGORDO adverte que as tendências atuais de incentivar ajudas públicas diretas ou subsídios, bem como, a utilização de descontos e benefícios fiscais, estão incitando as políticas de despesa ambiental, respondendo a uma política deliberada para satisfazer uma necessidade pública, ao invés de serem submetidas ao procedimento geral das despesas públicas, confiando os titulares do benefício fiscal sujeito à satisfação da necessidade” (BAYONA DE PEROGORDO, J. J. *El Derecho de los Gastos Públicos*, cit., p. 110).

<sup>213</sup> Nesse sentido, CASALTA NABAIS classifica os benefícios fiscais em duas categorias. A primeira espécie são os benefícios *stricto sensu* ou estáticos, que se dirigem a situações que, por já terem sido consumadas ou que não foram verificadas (total ou parcialmente), não visam, ao menos diretamente, incentivar ou estimular, mas somente a beneficiar por razões superiores de política geral de defesa, externa, econômica, social, cultural, religiosa etc. Por outro lado, a segunda espécie são os benefícios fiscais *lato sensu* ou dinâmicos (incentivos ou estímulos fiscais) que incitam ou estimulam os contribuintes a desenvolverem suas ações positivas no âmbito econômico, social e ambiental, isto é, a relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas, assumindo assim os incentivos o seu caráter seletivo e temporário (CASALTA NABAIS, J. “Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal”, *Direito Tributário Ambiental*, Heleno Taveira Tórreres (coord.), Malheiros, São Paulo, 2005, p. 426).

<sup>214</sup> Não se submetem a gravame a titularidade de certos bens que contribuam para manter a natureza, nos tributos que incidem sobre o patrimônio ou renda, ou a riqueza que delas derive nos rendimentos obtidos.



(e.g., no atual Imposto espanhol sobre Sociedades<sup>215</sup> e as amortizações previstas em seu art. 11), conforme estudaremos maior profundidade no Capítulo II, tópico II.1.3., ao estudarmos tributos relacionados à questão ambiental. Com isso, observa-se que os benefícios fiscais estão inseridos na extrafiscalidade tributária que visa, principalmente, incentivar alguns setores da atividade econômica, para alcançar os objetivos da ordem econômica e do meio ambiente, em virtude desses objetivos serem superiores à arrecadação fiscal<sup>216</sup>. Desta forma, os benefícios fiscais são de grande importância, principalmente sob a ótica econômica, uma vez que incide sobre a produção e o consumo, por meio de mecanismos de graduação de alíquotas, reduções de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, dependendo da natureza dos produtos, almejando com isso aumentar ou desestimular a produção de produtos nocivos ao meio ambiente, ou aqueles que o processo de produção afete negativamente o meio ambiente.

Em síntese, os incentivos de natureza positiva tratam da proteção ambiental como uma atuação nas despesas públicas (ajudas e subvenções) ou através uma renúncia de parte das receitas públicas (benefícios fiscais), devendo a melhor atuação ser analisada em cada caso concreto. Os benefícios fiscais são mais facilmente adaptáveis no ordenamento tributário por se vincular a um tributo estabelecido, entretanto, via de regra, se perpetuam no tempo e o sujeito passivo será beneficiado na cota tributária sem ter que realizar qualquer conduta positiva. Por outro lado, as ajudas públicas e os subvenções são mais eficazes, pois exigem que o beneficiário cumpra certas condições para fazer uso das mesmas, e também tem um limite temporal de aplicação, contudo, possui custos

---

<sup>215</sup> Lei 43/1995, de 27 de dezembro (BOE nº 310 de 28/12/1995), do Imposto sobre Sociedades, regulamentado pelo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março (BOE nº 61 de 11/03/2004), pelo qual se aprova o texto refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades.

<sup>216</sup> Nesse sentido, *vid.* art. 2 da LGT e YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Los fines extrafiscales del impuesto", *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pp. 355-387; "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 32, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975; "Cuestiones en torno al impuesto especial sobre determinados medios de transporte", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 80, Civitas, Madrid, 1993, Civitas, pp. 601-638; "Una aproximación a los principios de la Constitución Financiera Europea", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, coord. por Isidoro Martín Dégano, Antonio Vaquera García, Gerardo Menéndez García, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 2717-2745; *La fiscalidad del Automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994; *Poder Financiero: Equilibrio entre los Poderes Financieros*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977; e ALVAREZ CORBACHO, X e YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Nueva Hacienda Local: Introducción y Recursos*, Fundación Caixa Galicia, A Coruña, 1990.

administrativos muito elevados em relação aos benefícios fiscais e podem não ser bem vistos frente à opinião pública<sup>217</sup>.

Contudo, a natureza teórica das aproximações indiretas de caráter financeiro deve ser estudada e experimentada em casos concretos para observar a sua eficiência, visto que estas possibilidades tributárias podem se revelar insuficientes quando aplicadas por si mesmas, sem o co-atuação de outros instrumentos ambientais que os possam garantir nos objetivos ambientais, o que nos leva a crer na necessidade de se integrar estes instrumentos com os demais mecanismos de intervenção pública, que inclusive poderá evitar uma resistência pelos sujeitos passivos em relação aos tributos ambientais, posto que terão que pagar por algo que era previamente livre<sup>218</sup>. Desta forma, a aplicação dos instrumentos fiscais indiretos deve ser avaliada e ponderada no caso concreto, especialmente quando se tratam dos de natureza positiva, que possuem um custo para o governo, considerando que sua aplicação implica em um necessário aumento na carga tributária geral ou em uma diminuição das despesas públicas, o que acarretará custos para a sociedade. Além disso, os custos administrativos da aproximação indireta de caráter financeiro de natureza positiva também pode ser elevado quando comparado com o incremento dos tributos já existentes (de natureza negativa). Assim, acreditamos que na esfera financeira, deve haver a avaliação sobre os benefícios que serão alcançados pelo uso de aproximações fiscais indiretas de métodos negativos e pelos métodos positivos, para, por fim, poder se comprar os custos da implementação de cada um destes métodos e optar pelo melhor para a política ambiental. Não obstante, realizadas as análises necessárias estas aproximações indiretas financeiras na situação de fato podem se revelar inefetivas, visto que nem todas as aproximações fiscais terão resultados

---

<sup>217</sup> Cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 59. Para o autor, as ajudas públicas e subsídios se concretizam de acordo com uma política ambiental específica, mas fora de uma aproximação fiscal, incidindo sobre a despesa pública e não sobre a receita, pelo que se outorgariam vários fundos a um mesmo projeto ecológico ou a favor de entes que precisam de ajuda financeira para alcançar uma finalidade que se persegue. Por outro lado, o benefício fiscal se inclui na estrutura de um determinado instrumento fiscal, seja em um novo tributo ambiental ou em um tributo já existente, mas se orienta em um sentido de proteção da natureza que busca diminuir a cota tributária que será suportada pelos sujeitos passivos. Para maior aprofundamento sobre isenção tributária e subvenção, *vid.* ALCALDE HERNÁNDEZ, J. C. "La nueva regulación de la gestión de las subvenciones y ayudas públicas", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 4, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 87-96.

<sup>218</sup> Cf. CARBAJO VASCO, D. "Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, nº 238, vol. 45, 1995, p. 976.

positivos nas condutas dos poluidores, e inclusive poderá haver um efeito ricochete causado pelo oportunismo acarretando com que os preços mais baixos de determinados produtos induzam ao aumento em seu consumo ou uso, o que eventualmente aumentará sua produção<sup>219</sup>, bem como poderá haver um oportunismo por parte dos consumidores, que iriam comprar de qualquer forma o produto, e se vêm beneficiados por incentivos.

Por outro lado, a princípio, o emprego de ajudas, subvenções e benefícios fiscais a fim de estimular condutas ambientalmente corretas parece um contrassenso em relação ao princípio do poluidor-pagador<sup>220</sup>. Todavia, não há que se cogitar tal incoerência, como já defendemos quando tratamos do princípio do poluidor-pagador, isentar para incentivar é reconhecer que quem não polui, ou polui menos, nada paga ou paga menos. Trata-se de um benefício fiscal e deve ser compreendido com uma vertente seletiva do mencionado princípio. Inclusive esta política também é recomendada pelo art. 107 do Tratado de Lisboa (antigos arts. 87 e ss. TCE) e pela *Recomendação 75/436/Euratom, CEEA, CEE*, que permitem a concessão de ajudas estatais por razões econômicas, sociais e técnicas, como também por realização de políticas de interesse comum europeu, onde se insere o meio ambiente<sup>221</sup>.

Observa-se, portanto, que esses instrumentos positivos complementários fiscais podem ser uma possível saída para justificar a implementação da tributação ambiental *latu sensu*, porque possuem a capacidade de suprir as falhas mais

---

<sup>219</sup> Evidência empírica do efeito ricochete foi observada no estudo realizado pela UKERC sobre a energia. O relatório conclui que o efeito ricochete é menor que 30% para o aquecimento doméstico, refrigeração e transporte automotivo pessoal, e perto de 10% para o transporte. O estudo revela ainda que, se os efeitos indiretos também são considerados, o efeito ricochete pode ser bem maior do que a esperada redução no consumo de energia (cf. UK ENERGY RESEARCH CENTRE (UKERC). *The Rebound Effect: in Assessment of the Evidence for Economy-Wide Energy Savings from Improved Energy-Efficiency*, UK energy research centre, out. 2007).

<sup>220</sup> Para HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN este princípio tem duas consequências relevantes para o ordenamento financeiro: a) os sujeitos que deterioram o meio ambiente devem submeter-se à uma tributação que incentive a busca de materiais e tecnologias limpas; b) e ficam proibidas, com exceções, as ajudas estatais que fizerem recair o custo da preservação e saneamento ecológico sobre todos os cidadãos (cf. HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental: especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 83, Civitas, Madrid, 1994, p. 470).

<sup>221</sup> Deve-se destacar que esta regulação permitiu que a Comissão da UE desenvolva um controle estrito e limite a autorização de ajudas aos casos em que a aplicação do princípio origine dificuldades anormais e, em particular, de natureza setorial ou regional (cf. PAREJO ALFONSO, A., JIMENEZ BLANCO, L., ORTEGA ALVAREZ, L. *Manual de Derecho Administrativo*, Ariel, Madrid, 1996, p. 182).

atacadas pelos doutrinadores que são contrários a esta forma de imposição. Assim, nos tributos ambientais, os benefícios de se implantar instrumentos complementários podem ou não exceder os custos orçamentários, visto que, dependendo da política ambiental-orçamentária adotada pelo subsídio ou incentivo instituídos poderá se aumentar o custo para a Administração. Ainda, como se sabe, nenhum mercado funciona em parâmetros perfeitos e, portanto, tanto as campanhas de informação como os incentivos fiscais devem ser usadas para poder manter um determinado setor da economia competitivo no mercado interno e internacional, além de possuir a capacidade de poder incentivar a migração do setor informal para o setor formal da economia, já que com o auxílio do Estado poderá se facilitar esta transição. Nestes termos, compreendemos que deve haver uma avaliação das exigências no caso concreto, para poder desenhar o tributo de forma integral e não excludente, o que permitirá melhor perfilar o sistema tributário intervencionista nas emissões terra-mar de efluentes.

### **I.3.3. Método híbrido: licenças de emissões negociáveis**

A última espécie de instrumentos de intervenção estatal no meio ambiente que destacamos é o método híbrido ou misto, representada pelas *licenças de emissões negociáveis*. Esta categoria possui características dos métodos diretos, porque são fixados pelo Poder Público padrões ambientais a serem seguidos em uma determinada esfera ambiental, limitando uma quantidade total de poluição através da autorização administrativa, ao mesmo tempo em que possui características dos métodos indiretos, possibilitando a repartição de títulos, licenças, direitos ou autorizações de emissões, que serão negociados em um mercado de compra e venda de cotas de poluição.

Assim, fundamentando-se na teoria de COASE, já mencionado quando tratamos da origem econômica do princípio do poluidor-pagador, e sistematizado por DALES<sup>222</sup>, o mercado de emissões surgiu em 1975 nos Estados Unidos, onde,

---

<sup>222</sup> O comércio de emissões (também conhecido como "licença de emissões", "permissões negociáveis de poluição", "direitos de poluição transferíveis" ou "negociação de direitos de emissão") é um instrumento relativamente novo (vid. DALES, J. H. *Pollution, Property and Prices*, University of Toronto Press, Toronto, 1968, pp. 77-100).

no combate à poluição atmosférica, foram estabelecidas cotas ou licenças sobre os níveis de poluição ou utilização do ambiente. Desta forma, uma vez fixadas ou atribuídas estas permissões pela autoridade competente, podem ser negociadas e trocadas pelas empresas titulares, respeitando um quadro predeterminado<sup>223</sup>. O instrumento vem sendo aplicado com efeitos positivos no comércio de dióxido de carbono, por meio do pacto internacional firmado pelo Protocolo de Kyoto<sup>224</sup>, o que nos faz acreditar que este sistema possa ser transplantado para a proteção de

---

O sistema tem sido aplicado em muitos países europeus durante o período de escassez que seguiu a Segunda Guerra Mundial. Como instrumento para a diminuição da poluição, as licenças negociáveis foram postas em prática pela primeira vez no ano de 1975, nos Estados Unidos através do programa compensatório *Environmental Protection Agency* (EPA), destinado a reduzir a emissão de poluentes do ar, como o monóxido de carbono, o dióxido de enxofre e os óxidos de nitrogênio, em que se permitia que a empresa economizasse créditos de "redução de emissão" para usá-los ou vendê-los posteriormente. O programa EPA contribuiu para a redução de emissões, mas sua incidência tem sido menor que a esperada, pois o número de negociações entre as empresas foi muito menor que o previsto. Até 1992, não foram aplicados autênticos sistemas negociáveis de controle de poluição fora dos Estados Unidos. Atitude semelhante ocorreu na Holanda e Dinamarca no setor energético para as emissões de dióxido de enxofre e óxidos de nitrogênio. Da mesma maneira, no âmbito da UE os sistemas de licenças negociáveis têm sido utilizados para limitar as capturas pesqueiras e controlar a produção de leite.

<sup>223</sup> FORTES MARTÍN, A. "Comercio de derechos de emisión de GEI", *Diccionario de Derecho Ambiental*, Enrique Alonso García y Blanca Lozano Cutanda (dir.), Iustel, Madrid, 2006, p. 206.

<sup>224</sup> Um dos principais problemas ambientais dos últimos anos, se não for o maior, é o efeito estufa causado pelas emissões de dióxido de carbono. O aumento das emissões de CO<sub>2</sub> causadas pelo progresso da sociedade contemporânea, teve seu início com a revolução industrial e foi aumentado exponencialmente com o uso de combustíveis fósseis. Estima-se que cerca de 329 bilhões de toneladas de carbono desde 1751 foram liberados para a atmosfera pelo consumo de combustíveis fósseis e produção de cimento, das quais metade foram emitidos desde 1970. Dados baseados em MARLAND, G.; BODE, T. A. E ANDRES, R. J. *Global, regional, and national CO<sub>2</sub> emissions*, A *Compendium of Data on Global Change*, Carbon Dioxide Information Analysis Center, Oak Ridge National Laboratory, U.S. Department of Energy, Tennessee, USA, 2009. Nesse sentido, *vid.* GORE, A. *Uma Verdade Incômoda: la Crisis Planetaria del Calentamiento Global y Cómo Afrontarla*, Gedisa, Barcelona, 2007.

Este novo comércio tem se revelado como uma das mais eficazes medidas econômicas para vencer a resistência das empresas e para que os países produtores de CO<sub>2</sub> adaptem seus processos de produção para objetivos de desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, grande parte de estudos têm ilustrado o efeito positivo deste instrumento econômico, como BARRETT, S. "Reaching a CO<sub>2</sub> emission limitation agreement for the Community: implications for equity and cost-effectiveness", *European Economy*, special edition nº 1, 1992, p. 03-24; UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD). *Combating Global Warming, Study on a Global System of Tradable Carbon Emission Entitlements*, United Nations, New York, 1992; OECD. *Climate Change: Designing a Practical Tax System*, OECD, Paris, 1992; e OECD. *Climate Change: Designing a Tradable Permits System*, OECD, Paris, 1992.

Assim, após várias tentativas para reduzir as emissões, com diferentes resultados, surge o Protocolo de Kyoto, de 11 de Dezembro de 1997, que aposta na criação de um comércio internacional de emissões de CO<sub>2</sub>. Com efeito, este instrumento estabelece a limitação ou redução das emissões de gases de efeito de estufa a um nível de pelo menos 5% das emissões globais, em relação aos níveis de 1990. Surge assim uma nova esperança para efetivamente reduzir as emissões de gases de efeito estufa decorrentes das emissões de dióxido de carbono (*vid.* SKJÆRSETH, J.B. "The climate policy of the EC: too hot to handle?", *Journal of Common Market Studies*, nº32 (1), University of Sussex, UK, 1994, p. 28).

outros ecossistemas<sup>225</sup>. Como visto anteriormente, a poluição gera um custo para a sociedade. No entanto, apesar da evidência de tais danos, até datas recentes o custo estava sendo arcado pela comunidade em geral e não pelos seus produtores diretos, que, ao não assumirem o custo das externalidades, não eram desestimulados a evitar os danos ambientais. Como visto, a maior conscientização sobre o problema tem levado as autoridades públicas a implementar políticas de recuperação e preservação ambiental, cujo financiamento pretende-se que recaia sobre os causadores dos danos; esta ideia é atualmente presidida nos países desenvolvidos pelas medidas econômicas com fins ambientais. Assim, acreditamos que este instrumento pode desenvolver um importante papel na redução das emissões terra-mar.

De fato, trata-se de uma técnica destinada a internalizar os custos ambientais, transferindo para o próprio mercado a gestão do uso racional dos recursos naturais. As licenças são distribuídas (de forma gratuita ou onerosa) entre os diferentes operadores do setor, com base na carga total de poluentes a ser determinado como tolerável em uma determinada região, a fim de preservar a qualidade ambiental e de incentivar as empresas da área a reduzir as suas emissões poluentes. Assim, a diminuição da poluição é deixada nas mãos do próprio mercado de licenças recém criado. Desta forma, a diminuição das emissões das empresas será motivada, entre outros fatores, pelo atrativo econômico que pode envolver a venda de licenças de emissão a outros emissores ou a novas empresas que pretendam trabalhar na região. Portanto, em primeiro lugar, fixa-se um limite ou teto das emissões, com base em critérios de qualidade ambiental, que não poderá ser ultrapassado. Este nível máximo de poluição então será distribuído entre os poluidores através da atribuição de cotas ou permissões

---

<sup>225</sup> Para maior aprofundamento sobre o comércio de emissões de CO<sub>2</sub> na UE, entre outros, *vid.* Diretiva 2009/29/CE, JO L 14 de 05/06/2009; Diretiva 2003/87/CE, JO L 275 de 25/10/2003; EUROPEAN COMMISSION. *Commission Report on Impact Assessment: Next Steps - in Support of Competitiveness and Sustainable Development*, SEC (2004)1377, 21 October, European Commission, Brussels, 2004. CASANA MERINO, F. "El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación", *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, 2006, pp. 3-8; JOSÉ FRANCISCO, L. G. *Medio Ambiente Comunitario y Protocolo de Kyoto: la Armonización de la Imposición Energética o un Mercado sobre las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero*, La Ley, 2008. .

Para o comércio de emissões de CO<sub>2</sub> na Espanha, entre outros, *vid.* BONELL COLMENERO, R. "El protocolo de Kioto y la tributación ambiental", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 40, 2007, pp. 71-100; BILBAO ESTRADA, I.; GARCÍA PRATS, F.A. e CORNEJO PÉREZ, A. *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

de emissões. Realizada a repartição, o limite somente poderá ser ultrapassado caso se gere um excedente pela redução prévia das emissões permitidas, que poderão ser objeto de comercialização. Portanto, será o funcionamento normal do mercado que contribuirá para a redução da poluição ambiental, pois este interesse comercial em dispor de excedentes para oferecer outros operadores, servirá como forte incentivo aos produtores para promover pesquisa e desenvolver tecnologias mais limpas<sup>226</sup>.

Por outro lado, o sistema de licenças de poluição negociáveis caracteriza-se por estar estruturado em três fases ou etapas: a) determinação do nível máximo aceitável de emissões, em nível nacional ou regional, expressando uma medida homogênea (e.g., toneladas de metais pesados, como chumbo, cádmio, mercúrio); b) distribuição de forma gratuita ou onerosa das licenças de emissão de poluentes, de modo que o nível máximo de poluição é distribuído em cotas, sendo a soma destas igual ao mencionado limite; c) possibilidade de que as licenças de emissão sejam objeto de negociação (criação do mercado)<sup>227</sup>. Esse sistema pode ser uma forma eficaz de limitar as poluições e estimular o desenvolvimento de novas tecnologias.

Assim, o sistema apresenta como vantagens: por um lado, o número de unidades de poluição é limitado, bem como o número de poluidores; por outro lado, os operadores só podem aumentar as suas emissões ou criar novas fontes se esse aumento é compensado por uma redução prévia pelos demais agentes e; por fim, o nível total de emissões permitidas pode ser reduzido no decurso da utilização do sistema, quando a necessidade ambiental o exija. Deve-se dar destaque especial a segunda vantagem descrita, visto que permite que os operadores negociem com tais autorizações, de modo que aqueles que obtenham sucesso na redução das emissões a baixo custo, poderão vendê-las a outras fontes de emissão, acarretando com que somente aqueles que aumentem suas emissões tenham que incorrer em maiores custos. Em teoria, em um mercado ideal a oferta e a demanda conseguirão reduzir a poluição de tal forma que “todas

---

<sup>226</sup> Vid. UNIÓN EUROPEA. *Libro Verde sobre el Comercio de los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero en la UE*, [COM (2000) 87 final], de 08 de mar de 2000, p. 12.

<sup>227</sup> Cf. KOUTSTAAL, P. R. *Tradable CO<sub>2</sub> Emission Permits in Europe: a Study on the Design and Consequences of a System of Tradable Permits for Reducing CO<sub>2</sub> Emissions in the European Union*, University of Groningen: Netherlands, 1996, p. 10.

as fontes reduzam as suas emissões com custos marginais iguais; os custos totais serão mínimos e a redução de emissões será alocada de forma eficiente”<sup>228</sup>.

Como mencionado anteriormente, estas licenças poderão ser distribuídos de forma gratuita ou onerosa. A opção mais atraente para os poluidores que já operam no mercado certamente é a distribuição de forma gratuita<sup>229</sup>, respeitando seus direitos adquiridos (*grandfathering*). Na distribuição gratuita, as autoridades levam em consideração a existência de agentes poluentes já estabelecidos em seu território na hora de proceder à repartição, de modo que, feita a distribuição inicial, cada emissor terá que pagar apenas pelas permissões adicionais necessárias, sempre respeitados o limite global. Por outro lado, a distribuição onerosa implica no pagamento pela autorização desde a implementação do comércio, implicando maiores custos para as empresas poluidoras, que em um primeiro momento terão de suportar os custos administrativos relacionados com a autorização e, posteriormente, atingido o limite máximo de autorizações e operadores, além do custo administrativo poderão se ver obrigados a pagar pelo preço de mercado das autorizações administrativas.

Assim, como as licenças têm um preço<sup>230</sup>, há um incentivo para que os operadores encontrem maneiras de reduzir as emissões e invistam em pesquisas que visam o desenvolvimento de novas tecnologias menos poluentes<sup>231</sup>. Desta forma, quando os gastos que a empresa tiver com a aquisição de licenças adicionais para cobrir o aumento de suas emissões forem superiores aos benefícios da empresa com a produção poluente, estas se verão obrigadas a reduzir a produção, reduzindo-se de maneira espontânea o dano ao meio ambiente. Por estas razões, como instrumento de controle, a regulação do

---

<sup>228</sup> Vid. TIETENBERG, T. *Environmental and Natural Resource Economics*, Scott Foresman and Company, Glenview, 1988, pp. 322.

<sup>229</sup> DIJKSTRA, B.; NENTJES, A. “The political economy of instrument choice in environmental policy”, *Environmental Standards in the European Union in an Interdisciplinary Framework*, por M. Faure, J. Vervaele y A. Weale, 197-216, Maklu, Antwerpen, 1994, p. 203.

<sup>230</sup> Inclusive se se repartem gratuitamente, possuem um custo de oportunidade.

<sup>231</sup> Isto é, as permissões negociáveis são um instrumento dinamicamente eficiente, segundo DOWNING, P. B.; WHITE, L. J. “Innovation in pollution control”, *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 13, University of New Mexico, New Mexico, Albuquerque, 1986, pp. 18-24.



mercado de licenças é muito eficiente quando as emissões são provenientes de várias fontes e os poluentes são distribuídos de forma uniforme no ambiente<sup>232</sup>.

A maior crítica que pode ser feita a este instrumento são os seus custos de verificação e controle. Na verdade, o comércio de emissões pode ser muito sensível à fraude e as consequências para os níveis globais de poluição podem ser enormes. No entanto, estas dificuldades e demais custos são inerentes a qualquer mecanismo semelhante e, em nossa opinião, não representam por si mesmos uma desvantagem, pois estão presentes em todos os instrumentos de intervenção estatal. Também se argumenta que a distribuição inicial gratuita de licenças pode dificultar a entrada de novas empresas, que se encontrarão diante de uma posição de desvantagem em relação às empresas já instaladas, visto que terão que fazer um grande investimento inicial para poder ingressar no setor produtivo (custo de aquisição das licenças), que acaba por ser repassado ao preço do produto final, ou inclusive poderia fazer com que as companhias existentes estabeleçam preços proibitivos para que desta maneira possam evitar a entrada de novas empresas competidoras<sup>233</sup>. Realmente, não se pode negar que uma distribuição gratuita de licenças beneficiará as empresas já existentes no mercado, contudo, ao nosso entender, esta nova implementação encontra-se dentro dos padrões de sacrifício social toleráveis para atingir o objetivo ambiental.

Passando ao funcionamento das licenças de emissões, observa-se que para se atribuir estas licenças no mercado nacional ou internacional a uma

---

<sup>232</sup> Vid. KOUTSTAAL, P. R. *Tradable CO<sub>2</sub> Emission Permits in Europe: a Study on the Design and Consequences of a System of Tradable Permits for Reducing CO<sub>2</sub> Emissions in the European Union*, cit., p. 32. Assim, podem ser exemplificadas pelas emissões de dióxido de carbono, realizadas por múltiplos pontos de emissão, desde as grandes fontes estacionárias, como usinas de energia, até pequenas fontes móveis, como veículos, dificultando o seu controle direto.

Assim, para danos ambientais de difícil individualização “desaparece a complicação de ter que diferenciar as emissões segundo suas fontes, que dificulta consideravelmente o uso das licenças negociáveis em outros casos de poluição” (cf. BUÑUEL GONZÁLEZ, M. “Energía, cambio climático e instrumentos de control”. *Estudios de Hacienda Pública: Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, dir. Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 206).

Entendemos que diante da dificuldade de se medir todos os focos de poluição, o mercado de emissões permite com que haja um controle geral pela poluição causada no meio ambiente, porque seus efeitos se concentram em um mesmo bem e os resultados da atuação antrópica incidem de forma contínua no meio.

<sup>233</sup> Cf. KOUTSTAAL, P. R. *Tradable CO<sub>2</sub> Emission Permits in Europe: a Study on the Design and Consequences of a System of Tradable Permits for Reducing CO<sub>2</sub> Emissions in the European Union*, cit., p. 71.

empresa, não se pode utilizar como referência suas emissões em um ano-base, pois assim os países ou operadores que mais poluíram no passado irão receber mais licenças. Portanto, para evitar favorecer aqueles que menos fizeram esforços no passado para diminuir suas emissões, devem limitar-se o número total de licenças que um país pode receber, escolhendo como ponto de referência não as emissões reais em um determinado período, mas sim as emissões que resultariam se o agente houvesse conformado com um *standard* mínimo de emissão. No entanto, em um contexto supranacional, como no caso da União Europeia, o sistema de mercado de licenças deve necessariamente ser aplicado em todos os países, estabelecendo uma regulamentação comum que impeça que dentro do mercado instituído se utilizem as licenças por parte dos Estados-Membros para atrair para seu território determinadas indústrias ou empresas, ou, a existência de direitos adquiridos no âmbito deste mercado recém-criado usados licenças pelos Estados para atrair a localização no seu território de determinadas indústrias ou empresas, ou, *contrario sensu*, para evitar a evasão destas para outro país vizinho em que o sistema não tenha sido implantado<sup>234</sup>. À parte destas considerações, do ponto de vista da proteção do ambiente, para que sua implantação alcance os objetivos marcados de redução paulatina das emissões, é necessário que o mercado de licenças funcione de forma eficiente, *i.e.*, se adapta melhor aos mercados desenvolvidos, cujas transações frequentes e seu número significativo de operadores possibilitam uma verdadeira concorrência competitiva, como a que existe em outros tipos de mercados.

Com isso, observa-se que o mercado de emissões caracteriza-se por funcionar em um sistema que limite o número de licenças e a quantidade total de emissões (faceta do método direto), eliminando assim a incerteza quanto aos resultados que caracterizam os mecanismos indiretos. Portanto, as licenças de emissão podem ser mais efetivas para o desenvolvimento de tecnologias limpas do que os tributos sobre emissões, uma vez que com esses avanços científicos se reduz a demanda por autorizações, bem como reduz o preço e o custo para

---

<sup>234</sup> Cf. KOUTSTAAL, P. R. *Tradable CO2 Emission Permits in Europe: a Study on the Design and Consequences of a System of Tradable Permits for Reducing CO2 Emissions in the European Union*, *cit.*, p. 33.

reduzir as emissões<sup>235</sup>. Não obstante, devido a incerteza sobre os custos de reduzir as emissões faz com que na prática se devam comparar os custos esperados do mercado licenças e dos instrumentos financeiros, e aplicar aquele que origina custos de redução das emissões inferiores aos benefícios da redução.

Por outro lado, acreditamos que o sistema de licenças não traz problemas reais de compatibilidade com os tributos sobre as emissões, visto que cada instrumento se projeta em esferas diferentes. Conforme estudaremos mais adiante nesta tese, o sistema de licenças atuará sobre a autorização administrativa, *i.e.*, custo dos serviço administrativo de cadastramento, fiscalização e controle das emissões, ao passo que o tributo sobre emissões corresponde à um tributo extrafiscal-ambiental, que recai sobre a internalização dos poluidores dos custos marginais externos, ou seja, do valor ambiental dentro dos parâmetros do princípio do poluidor-pagador. Portanto, cada um dos instrumentos terá sua esfera de atuação, sendo sua aplicação conjunta plenamente compatível. Outrossim, a utilização combinada desses sistemas pode reduzir os custos administrativos, visto que permite que um único banco de dados seja utilizado para o registro da propriedade das licenças e seu comércio em nível internacional, ao mesmo tempo em que se podem cadastrar as empresas poluentes e fixar seus limites internos em cada país, bem como uma vez licenciados os agentes econômicos, poderá se proceder sua tributação<sup>236</sup>.

Assim, um mercado internacional de licenças pode fixar os limites máximos de cada país membro e propiciar uma redução global dos níveis de emissões, sem prejudicar os instrumentos de intervenção direta e indireta no plano nacional, que ajudaram a cumprir estas metas internacionais. Para que possa ser instituído um mercado mundial, todos os países que possuam influência na qualidade do bem ambiental a ser protegido devem assumir compromissos quantitativos, por meio de normas-objetivo, para um determinado período, usando como ano de referência as emissões de um determinado período, fazendo com que alguns países devam reduzir suas emissões em relação a outros, que terão

---

<sup>235</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "Energía, cambio climático e instrumentos de control", *cit.*, p. 207.

<sup>236</sup> Com isso, aparenta que para se otimizar a proteção ambiental, devem ser considerados todos os mecanismos possíveis de intervenção pública. Nesse sentido, *vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, *cit.*, pp. 83; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 73.

“direito” a aumentar as suas emissões ou de vender suas cotas no sistema internacional instituído. Nesse sentido, a instituição de um mercado mundial deverá passar inicialmente por uma fase transitória em que serão instituídos em zonas econômicas específicas (e.g., União Europeia e Mercosul), para posteriormente se elevar a um mercado global, com a integração dos grandes blocos econômicos, verificando assim um sistema de licenças de emissão entre os países, como atualmente ocorre com o Protocolo de Kyoto<sup>237</sup>. Em consequência, os possíveis efeitos negativos na competitividade internacional serão minimizados se todos os países industrializados venham a participar no comércio internacional de emissões, acarretando com que as empresas se deparem com custos semelhantes, independentemente do país industrializado em que esteja estabelecido<sup>238</sup>. Nessa esteira, uma repartição internacional dos níveis totais de emissões fará com que os países menos desenvolvidos, que têm níveis de emissões inferiores, vendam de seus excedentes aos países mais desenvolvidos, deficitários em cotas ou licenças de emissão<sup>239</sup>.

Com isso, o sistema pode beneficiar também países em desenvolvimento, posto que a distribuição inicial lhes dará mais licenças do que seus atuais níveis de emissão e menos licenças que os países desenvolvidos, o que obrigará com que estes últimos comprem o excedente de licenças dos países em desenvolvimento, ajudando assim a impulsionar a economia de países como o Brasil, que com os benefícios obtidos por esta via poderão inclusive destinar

---

<sup>237</sup> Idealmente este mercado não poderá se restringir apenas a estes países, mas deverá integrar todos os países em um mercado mundial único, com a participação direta de todos os países poluentes, minimizar os custos globais de redução das emissões no cenário internacional, permitindo uma maior flexibilidade para os países para decidir como investir no envio de sua poluição, redução de medidas. Nesse sentido, *vid.* BUÑUEL GONZÁLEZ, M. “Energía, cambio climático e instrumentos de control”, *cit.*, p. 206.

<sup>238</sup> UNIÓN EUROPEA. *Libro Verde sobre el Comercio de los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero en la UE*, *cit.*, p. 8.

<sup>239</sup> Os benefícios de uma regulamentação internacional sobre um mercado de emissões de CO<sub>2</sub> é defendida e apoiada por várias organizações internacionais, como um meio viável para combater as mudanças climáticas a um custo baixo, ao mesmo tempo em que acarreta benefícios para países em desenvolvimento, poderá contribuir para a melhoria e preservação da biodiversidade e outras circunstâncias relacionadas com seus ecossistemas. Por isso, acreditamos na potencialidade deste recurso em controlar os despejos de poluentes ao mar.

recursos para investir em eficiência produtiva e tecnologias mais limpas<sup>240</sup>. Portanto, o estabelecimento de um mercado internacional de emissões pode se revelar como um mecanismo altamente eficaz para os países em desenvolvimento, a exemplo do Brasil, uma vez que permite aos países desenvolvidos comprar créditos de emissões por meio do financiamento de projetos que contribuam para reduzir emissões nestes países subdesenvolvidos, como de fato já vem sendo implementado no comércio de emissões de dióxido de carbono do Protocolo de Kyoto, através do “Mecanismo de Desenvolvimento Limpo” ou MDL<sup>241</sup>. Este novo mercado permitirá que países em via de desenvolvimento não somente obtenham recursos para financiar suas políticas de recuperação e conservação do meio ambiente, mas também permitirão que atividades poluentes sejam desencorajadas. Nessa esteira, os países desenvolvidos e países emergentes podem firmar acordos, princípios e atividades, a fim de atenuar ou capturar as emissões responsáveis pela deterioração do meio ambiente marinho. Estes novos investimentos dos países desenvolvidos devem ser canalizadas para melhorar o monitoramento, a gestão dos recursos e aumentar os recursos econômicos, contribuindo para o desenvolvimento da proteção nessas regiões que carecem de uma intervenção protecionista, aumentando a consciência ambiental e induzindo a mudanças de comportamentos. Com isso, podem se instituir medidas que combatam as degradações marinhas a um custo baixo, enquanto se alcança uma melhoria da condições de vida nesses países.

*Ex positis*, de acordo com foi estudado, observa-se que a atribuição de encargos ambientais, consubstanciadas nas últimas décadas pelo denominado princípio do poluidor-pagador, tem como destinatários tanto os agentes poluidores diretos quanto ao próprio Estado. Este novo reconhecimento legal-jurídico de uma

---

<sup>240</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ afirma que esse mercado internacional de emissões pode aumentar as relações econômicas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, ao mesmo tempo em que incentivará a redução global de emissões. Em nossa opinião, esta vantagem não existe, na medida em que, se esses países aspiram possuir o mesmo nível de industrialização do que seus vizinhos mais ricos não podem prescindir de um recurso tão valioso para o crescimento econômico, como o que representa a sua cota no mercado de emissões. BUÑUEL GONZÁLEZ, M. “Energía, cambio climático e instrumentos de control”, *cit.*, pp. 207-208.

<sup>241</sup> Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* RAHNEMAY RABBANI, R. M.; IGLESIAS CASAIS, J. M. “Implementation of tradable carbon permits in developing countries”, *Global Conference on Environmental Taxation - Water Management & Climate Change*, 10<sup>th</sup> Edition, Lisboa, 2009.

realidade inerente à qualidade de vida dos cidadãos obriga que os Estados modernos adequem seu ordenamento jurídico a esta nova situação. Assim, para materializar esta proteção ambiental os Estados modernos desenvolveram os métodos diretos, indiretos e híbridos. Os métodos diretos vêm sendo aplicados com maior intensidade, sendo responsáveis pela instituição de padrões ambientais e do controle penal, conseguindo atingir por vezes de forma mais rápida o objetivo ambiental, contudo sem oferecer incentivo dinâmico aos poluidores e com um maior custo. Não obstante, o método direto possui atualmente limitações em sua efetividade prática, seja pela confusa e deficiente legislação, ou pela indeterminação do objetivo da concepção, ou ainda pela insegurança jurídica sobre os *standards* de poluição, devendo ser complementado pelos métodos indireto e híbrido. Por outro lado, os métodos indiretos vêm ganhando um maior espaço na política ambiental moderna, porque incentivam os poluidores à redução da degradação ambiental (incentivo estático), ao mesmo tempo em que incentiva o uso de novas tecnologia limpas (incentivo dinâmico), conforme veremos a seguir no Capítulo II. Por outra via, o método híbrido permite que limites quantitativos determinados em autorizações possam ser comercializadas pelos próprios poluidores, ou seja, contém traços do método direto (autorizações) e do método indireto, por transferir aos poluidores o poder de decisão sobre a compra e venda destas autorizações. Além do mais, o comércio de emissões poderá se projetar no nível internacional em que os países deverão assumir compromissos quantitativos, por meio de normas-objetivo, fazendo com que os países tenham que limitar suas emissões internas e, conseqüentemente, limitando a incidência de cada agente econômico no plano interno. Atente-se que as licenças de emissões negociáveis são plenamente compatíveis com os tributos extrafiscais-ambientais, conforme estudaremos adiante na presente tese, o que nos leva a crer na possibilidade de se instituir um novo sistema de intervenção integrado.

## **CAPÍTULO II - A INTERVENÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE**

O bem ambiental encontra-se protegido constitucionalmente, constituindo um objetivo do poder público, qual seja, a proteção do meio ambiente, assim como qualquer outro bem tutelado pelo Estado (como a justiça, educação, segurança etc.), o que legitima a atuação deste por meio dos instrumentos à sua disposição para assegurá-lo. Assim, o exercício da potestade tributária por parte do Estado se revela como uma das mais recentes ferramentas econômicas e financeiras para satisfazer esta despesa pública de necessidade básica, inclusive podendo ser utilizada na intervenção dos efluentes terra-mar. De fato, a origem da tributação ambiental se encontra nas teorias econômicas sobre a internalização dos custos sociais causados pela poluição e usos dos recursos naturais, que servem de substrato para os institutos jurídicos implementados nas últimas décadas. Entretanto, apesar da clareza e simplicidade das teorias econômicas, o planejamento e a implantação de um tributo ambiental legal e legítimo traz consigo muitas dificuldades para o legislador tributário, em especial conhecimentos técnicos sobre o dano e sobre sua reparação ou sua eliminação, bem como maior consciência na sociedade atual e vontade política para amenizar o problema.

Por outro lado, traduzindo estas teorias econômicas para o universo jurídico, a extrafiscalidade ambiental defende que o valor do tributo deverá refletir os usos ambientais originados em qualquer forma de produção, distribuição e/ou consumo, bem como acarretar na mudança de comportamento pelos agentes produtores e consumidores. Nesse entendimento, os tributos já constituem uma realidade nos ordenamentos jurídicos da UE e Espanha, e inclusive são defendidos como um elemento importante de todo sistema tributário, e até mesmo como forma de complementar a tributação sobre a renda, o consumo e a circulação de bens, conforme se extrai do Livro Branco sobre Crescimento, Competitividade e Emprego de 1993 da UE<sup>242</sup>. Segundo esta recomendação da

---

<sup>242</sup> COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Livro Branco: Crescimento, Competitividade, Emprego - Os Desafios e as Pistas para entrar no Século XXI*, COM(93) 700, 5 de dezembro de 1993, pp. 39 e ss.

UE, a ideia consiste em utilizar os tributos e gastos fiscais na política ambiental para suprir as deficiências de mercado, de modo que os agentes econômicos e os consumidores compreendam o verdadeiro custo das atividades poluentes. Não obstante, como estudaremos a seguir, na prática, verifica-se que os tributos ambientais não serão capazes de substituir os tributos que incidem sobre renda, patrimônio ou consumo, visto que estes tributos ecológicos representam mais uma forma residual no sistema tributário, pois seu objetivo extrafiscal é desincentivar a poluição e incentivar condutas limpas; portanto, não tem uma capacidade de arrecadação equivalente aos tributos fiscais tradicionais.

Nesse sentido, o presente capítulo tem por objetivo demonstrar os fundamentos da tributação ambiental, sobretudo sob a ótica constitucional, que possibilitam a projeção de uma intervenção tributária nos despejos poluentes terra-mar. Com base na legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes, se dará especial destaque aos alicerces da tributação sobre efluentes terra-mar, analisando em concreto as vantagens e desvantagens que os instrumentos tributários possuem em comparação com outros instrumentos de intervenção do Estado, ao mesmo tempo em que trilharemos sobre o berço da tributação ambiental nas teorias da reforma fiscal verde e do duplo dividendo, para posteriormente conceituar a tributação ambiental e classificá-la. Em seguida, será analisada a extrafiscalidade ambiental à luz dos fundamentos jurídico-constitucionais, observando sua natureza e legitimidade, os princípios constitucionais tributários e o poder tributário nesta alçada. Ao final, destacaremos as figuras tributárias que, segundo nossa opinião, devem ser aplicadas no sistema tributário para melhor poder se adequar à realidade em cada caso concreto e destacando nosso posicionamento sobre a melhor figura tributária a ser articulada na proteção ambiental.

## ***II.1. A tributação ambiental***

Para internalizar os efeitos externos negativos que geram os agentes econômicos, se faz necessária a intervenção pública, que de forma geral pode ser realizada através dos métodos diretos, indiretos ou híbridos. Nesse sentido, o método direto é o instrumentos de controle ambiental mais utilizado pelas políticas públicas, porque sua atuação é mais incisiva e imediata no meio ambiente, ao mesmo tempo em que se demonstra melhor adaptável à diretrizes ambientais.



Contudo, o problema está no desconhecimento pelo Estado de informações precisas sobre os custos da incidência no meio ambiente, fazendo com o que o setor público geralmente confie em uma regulação uniforme. Problemas como estes explicam o constante interesse das políticas ambientais em instrumentos indiretos para a intervenção, sendo cruciais para a política ambiental moderna<sup>243</sup>.

Assim, a seguir, realizaremos uma exposição comparativa entre a instituição dos métodos diretos e indiretos, inquirindo sobre as vantagens e desvantagens dos tributos em relação aos instrumentos diretos e híbridos. Verificaremos primeiramente as vantagens dos tributos, elencando suas eficiências estática e dinâmica, bem como a possibilidade de mudar comportamentos, a sua capacidade de gerar receitas e o menor custo administrativo de sua implementação e sistematização, para posteriormente estudar os argumentos contrários a imposição ambiental.

### II.1.1. Comparação dos métodos de intervenção estatal

Inicialmente, identificamos que a preferência pelos instrumentos indiretos sobre os instrumentos diretos se dá porque estes últimos, via de regra, geram duas ineficiências: a) uma *estática*, visto que a autoridade reguladora não dispõe de informações perfeitas sobre o custo de despoluir, considerando que estes não são diretamente observáveis, e os sujeitos que estão sendo regulados não têm incentivos a fornecer estas informações; e b) uma *dinâmica*, posto que os poluentes carecem de incentivos para reduzir as poluições ou emissões abaixo dos mínimos legais requeridos, através da inovação de tecnologia em processos de “produção limpa”<sup>244</sup>.

Portanto, a denominada *eficiência estática* dos instrumentos indiretos se revela por poder realizar uma maior aproximação ao custo da poluição, considerando que o agente econômico tentará se evadir de pagar a imposição sempre que o custo desta seja maior que o custo para mudar seus

---

<sup>243</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., p. 19.

<sup>244</sup> Cf. BUÑUEL GONZÁLEZ, M. “Teoría de la imposición ambiental”, *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 93; e RODRÍGUEZ LUENGO, J. *El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente*. Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.p. 8.

comportamentos contaminantes. Desta forma, a maior vantagem dos instrumentos financeiros está em que recaem diretamente sobre a poluição, forçando com que o sujeito passivo busque reduzir sua poluição, até onde o seu custo para se reduzir essa poluição seja igual ao valor que terá que pagar<sup>245</sup>. Com isso, a setor público passa a ter informações sobre uma aproximação do verdadeiro custo da poluição na cadeia produtiva, permitindo com que se alcance o objetivo ambiental com menores custos, porque conhecedor do custo privado da poluição, poderá comparar com os custos sociais e traçar o melhor plano para afrontar a questão ambiental<sup>246</sup>.

Nesse sentido, no caso da imposição tributária se requer menos informações detalhadas que os métodos diretos, representando um menor custo administrativo, ao mesmo tempo em que propiciam aos poluidores maior flexibilidade para escolher o nível e o método de redução, bem como podem representar uma mudança de hábitos para os consumidores que, com a nova imposição, reduzirão o consumo ou tenderão a buscar outros produtos mais limpos, conforme trataremos em maior profundidade adiante quando tratarmos a resposta dos agentes poluidores à imposição ambiental<sup>247</sup>. Nessa esteira, os instrumentos financeiros atribuem um preço para cada unidade de poluição, fazendo com que os agentes poluidores busquem novas formas de reduções e

---

<sup>245</sup> Nesse sentido, *vid.* KOSONEN, K. e NICODÈME, G. *Taxation Papers: the Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, working paper n° 19, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, CESifo, Munich, 2009, p. 3.

<sup>246</sup> Apesar da relevância dos métodos diretos e indiretos de intervenção, há quem defenda que se as duas abordagens fossem equivalentes em termos da eficácia da política, então a política baseada nos instrumentos indiretos seria sempre preferível porque os custos de monitorar a política seriam sempre inferiores aos associados à política de normas, maximize pela geração de receitas ao passo que se controlam os recursos ecológicos (cf. DUARTE, A. "Política de Alterações Climáticas", *cit.*, p. 2).

<sup>247</sup> Segundo GOULDER e PARRY, com esta nova imposição se estabelece um novo parâmetro que distingue os preços dos bens poluentes e dos bens menos ou não-poluentes, induzindo os consumidores a buscarem os bens ambientalmente corretos. Segundo estes autores, os tributos são instrumentos essenciais para se chegar aos preços corretos em uma comunidade guiada pela estratégia de desenvolvimento sustentável. Baseiam-se no estudo empírico realizado nos Estados Unidos da América sobre a redução de custos de poluição no caso do uso de diferentes instrumentos de intervenção estatal. Segundo o mencionado estudo, as estimativas dos preços de cada instrumento (tributos sobre emissões, tributos sobre combustíveis ou mercado de emissões) chegariam a um mesmo patamar de redução de poluição com um custo inferior considerável (entre 40 e 95%) em relação aos instrumentos clássicos de regulação (mandatos tecnológicos ou *standards* de performance). GOULDER, L. H.; PARRY, I. W. H. "Instrument choice and environmental policy", *Resources Tax and Public Finance*, n° 2, 1995, pp.157-183

invistam em tecnologias menos danosas ao meio ambiente<sup>248</sup>, sendo este incentivo denominado pela doutrina de *eficiência dinâmica*. A flexibilidade característica de todo instrumento financeiro consiste em que para alcançar o objetivo proposto não se impõe nem se proíbem ações concretas, mas sim permite ao particular eleger a via mais conveniente às suas possibilidades, sem ir de encontro aos interesses gerais<sup>249</sup>.

No caso dos tributos, ao poluente se transfere o poder de escolher entre poluir pouco e tributar menos, ou poluir mais e tributar em maior proporção, assim como, pelo interesse do poluidor em que lhe incida uma menor carga tributária, se incentiva a pesquisa e a implementação de novas tecnologias ambientalmente corretas. Por outro lado, os tributos possuem a capacidade de arrecadar receitas para afrontar os problemas ambientais, sendo este um importante diferencial quando comparado com outros instrumentos de intervenção estatal. Assim, apesar das licenças de emissões negociáveis com a distribuição gratuita de permissões ou os métodos diretos possuírem um efeito similar sobre os preços que recaem no consumidor final, a diferença está justamente na geração de receita e nos custos totais inferiores de implementação ao se instituir um tributo<sup>250</sup>, considerando que diferentemente dos métodos diretos, observa-se que o sistema tributário pode aproveitar para sua gestão as instituições, estrutura e pessoal das Administrações fiscais, evitando a burocratização e gastos desnecessários.

Por outra via, não se pode deixar de mencionar que ***os benefícios da tributação ambiental são confrontados na doutrina por vários autores, e.g., inicialmente por SANDMO (1975)<sup>251</sup> e posteriormente LANS BOVENBERG e DE MOOIJ (1994)<sup>252</sup>, LANS BOVENBERG e VAN DERPLOEG (1994)<sup>253</sup>, GOULDER (1995)<sup>254</sup> e***

---

<sup>248</sup> Para um maior aprofundamento *vid.* CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, p.06 e ss.

<sup>249</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, pp. 72-3.

<sup>250</sup> Conforme conclui o estudo de KOSONEN, K. e NICODÈME, G. *Taxation Papers: the Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, *cit.*, p. 5.

<sup>251</sup> SANDMO, A. "Optimal taxation in the presence of externalities", *Swedish Journal of Economics*, nº 77, Blackwell Publishing, Oxford, 1975, pp. 86-98.

<sup>252</sup> LANS BOVENBERG, A. e DE MOOIJ, R. "Environmental levies and distortionary taxation", *American Economic Review*, American Economic Association, Nashville, nº84, 1984, pp. 1085-1089.

GOULDER, PARRY, WILLIAMS III e BURTRAW (1999)<sup>255</sup>. Argumentam em síntese que os *inconvenientes da tributação ambiental* são: a) distorções nos efeitos distributivos e na concorrência; b) o custo social aumenta e se reduz a oferta de trabalho; c) complexidade em se determinar a correta alíquota<sup>256</sup> que reflete efetivamente o custo social que se trata de internalizar; d) o inconveniente derivado de que a efetividade de ditos instrumento somente é viável em longo prazo, sendo ineficazes em situações de emergência<sup>257</sup>; e e) a dificuldade de conhecer a resposta dos agentes poluentes e o grau em que se conseguirão os objetivos propostos;

Como se observa, os debates doutrinários sobre os benefícios e inconvenientes deste instrumento financeiro são muitos e as incertezas sobre a implementação dele pode ser relevado sob as mais diversas argumentações teóricas. Não pretendemos defender cegamente a tributação ambiental nesta tese, mas sim demonstrar que é um dos instrumento viáveis para a consecução do fim ambiental. Assim, a multidisciplinariedade inerente às questões ambientais, bem como a infinidade de fatores que podem influenciar esses instrumentos e os comportamentos resultantes por suas implantações, tornam a questão muito mais de aplicação e observação dos resultados no plano concreto (resposta

---

<sup>253</sup> LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Environmental policy, public goods and the marginal cost of public funds", *Economic Journal*, nº 104, Royal Economic Society, Cambridge University Press, London, 1994, pp. 444-454.

LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Environmental policy, public finance and the labour market in a second-best world", *Journal of Public Economics*, nº 55, Royal Economic Society, Cambridge University Press, London, 1994, pp. 349-390.

LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Green policies and public finance in a small open economy", *Scandinavian Journal of Economics*, nº 96, Basil Blackwell, Oxford, 1994, pp. 343-363.

<sup>254</sup> GOULDER, L. H. "Environmental taxation and the 'double dividend': a reader's guide", *cit.*, pp. 157-184.

<sup>255</sup> GOULDER, L. H.; PARRY, I. W. H.; WILLIAMS III, R. C. e BURTRAW, D. "The cost-effectiveness of alternative instruments for environmental protection in a second-best setting", *cit.*, pp. 329-360.

<sup>256</sup> Observe-se que alíquota no Direito tributário brasileiro equivale ao *tipo impositivo* do Direito tributário espanhol, ou à "taxa de tributação" para os portugueses. Igualmente, na Espanha também se usava a expressão "alíquota" para determinar o "tipo impositivo", mas a denominação foi alterada, cf. CALVO ORTEGA, R. *La Determinazione Dell'Aliquota Tributaria*, Edi. Giuffrè, Milano, 1969, resultado de sua tese de doutoramento.

<sup>257</sup> Nesse sentido, a professora VILLAR EZCURRA comenta que o problema da implementação deste modelo se revela pela complexidade em alterar uma situação preexistente, bem como pela sua incidência direta e intensa sobre a maior parte dos agentes econômicos, trazendo consigo efeitos negativos sobre a distribuição de renda e a competitividade de empresas (VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, p. 678).

socioeconômica e ambiental), do que propriamente debates teóricos. Apesar disso, preferimos, a título dialético, tratar sobre alguns dos inconvenientes mencionados.

Inicialmente, destaque-se o argumento contrário de que os tributos ambientais *possuem um efeito negativo sobre a distribuição de renda e que podem provocar um obstáculo às empresas na concorrência dentro do mercado nacional e internacional*. É defendido que estes tributos geralmente recaem sobre bens de necessidade básica, especialmente se a meta é aumentar a arrecadação, incidindo sobre bens causam um efeito desproporcional sobre os sujeitos que possuem baixa renda, que gastam mais nesses bens em termos relativos do que os sujeitos de maior renda<sup>258</sup>. Não obstante, esses efeitos negativos podem ser esquivados pelo uso de vantagens fiscais baseados, fixando respectivamente ajudas, subvenções ou benefícios fiscais, ou pela aplicação do princípio da capacidade econômica determinando os mínimos isentos direcionados aos sujeitos desfavorecidos pelo impacto desta nova carga fiscal<sup>259</sup>. Neste caso, os métodos diretos apenas iriam impor um maior padrão de qualidade ambiental, mas não iriam gerar receitas, e não permitiriam o uso desta possibilidade de medidas de compensação. Por outro lado, no que tange à competição internacional, sob a alegação de se aumentarem os custos de produção, podem ser provocados possíveis deslocamentos de empresas, justamente pela situação de desvantagem em um determinado território, acarretando em último caso na migração de empresas para outras regiões ou a perda de parcelas do mercado para competidores estrangeiros. Como se sabe, os setores mais vulneráveis são os que produzem com maior poluição, representando os mesmos que possuem uma grande parcela de produtos negociados no mercado internacional e os que têm pouca possibilidade de repassar os custos de produção para os preços de

---

<sup>258</sup> Existe evidência empírica que indica que os tributos sobre eletricidade e aquecimento podem representar um impacto regressivo nos sujeitos de baixa renda, que geralmente gastam boa parte do total da renda nesses itens do que os sujeitos de alta renda. Por outro lado, tributos sobre transportes incidem mais nas populações de alta renda do que nas de baixa renda. Já os impactos distributivos dos tributos sobre poluição são geralmente neutros. *Vid* EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. *Using the Market for Cost-Effective Environmental Policy: Market-Based Instruments in Europe*, EEA report n° 1/2006; e COPENHAGEN ECONOMICS. *Reduced Vat for Environmentally Friendly Products*, final report, dez 2008.

<sup>259</sup> Trataremos a seguir com mais detalhes no tópico II.2.2., a capacidade econômica pode ser deslocada nos tributos extrafiscais ambientais para o cálculo do tributo, estabelecendo limites mínimos e máximos na quantificação do tributo.

mercado. Assim, mesmo que a produção migre de uma área definitivamente, com a transferida da empresa para outra região, as contaminações globais continuariam constantes. Contudo, não existe nenhuma evidência desse efeito migratórios: na prática, os países que vêm adotando reformas fiscais verdes também implementaram medidas para proteger as indústrias mais vulneráveis contra os efeitos adversos da competição, especialmente através da redução dos custos indiretos sobre o trabalho para os empregadores<sup>260</sup>.

Outro argumento defende que com a implementação dos tributos ambientais o *custo social aumenta e se reduz a oferta de trabalho*, por causa do aumento dos preços ao consumidor e a redução real dos salários<sup>261</sup>. Esse efeito social negativo, denominado na literatura econômica de “interação do efeito do tributo” (*tax interaction effect*)<sup>262</sup>, pode ser substancial até mesmo no caso de uma pequena redução na oferta de trabalho, visto que o mercado de trabalho geralmente possui grande importância nas economias nacionais<sup>263</sup>. Assim, a dúvida persiste se este novo ingresso pode reduzir os efeitos sociais dos tributos ambientais. A literatura econômica tende a assumir um tributo ambiental sempre possui custos sociais, notadamente porque se substituem os tributos com grande abrangência, como é o caso dos que recaem sobre o trabalho, por tributos direcionados, como são os tributos ambientais, normalmente se abre a possibilidade de substituição e de aumento no excesso da carga fiscal<sup>264</sup>. No entanto, essa questão é controvertida na literatura econômica e alguns autores<sup>265</sup> argumentam que a existência de um mercado de trabalho imperfeito e de

---

<sup>260</sup> Cf. KOSONEN, K. e NICODÈME, G. *Taxation Papers: the Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, cit., p. 8-9.

<sup>261</sup> KOSONEN, K. e NICODÈME, G. *Taxation Papers: the Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, cit., p. 3.

<sup>262</sup> PARRY, I. W. H. e OATES, W. E. “Policy analysis in the second-best world”, *Resources for the Future Discussions Paper 98-48*, European Commission, UE, 1998, pp. 4 e ss.

<sup>263</sup> Conforme este posicionamento se rechaça de forma radical a teoria do “duplo dividendo” que serve de base para as reformas fiscais verdes. Nesse sentido, *vid.* GOULDER, L. H. “Environmental taxation and the Double dividend: a reader’s guide”. *International Tax and Public Finance*, nº 2, 1995, pp. 157-183; BOVENBERG, A.L.; GOULDER, L.H. “Environmental taxation and regulation”, *NBER*, working paper nº 8458, set, 2001.

<sup>264</sup> PARRY, I. W. H.; OATES, W. E. “Policy analysis in the second-best world”, cit., p. 4.

<sup>265</sup> Para um maior aprofundamento sobre a controvérsia sobre o duplo dividendo e seus efeitos sobre o emprego, *vid.* a obra de SCHÖB, R. “The Double dividend hypothesis of environmental taxes: a survey”, *Fondazione Eni Enrico Mattei*, working paper nº 60, 2003.

desemprego involuntário podem ser corrigidos através de uma reforma fiscal verde, gerando o duplo benefício do aumento do número de empregos e da condução a comportamentos ambientalmente mais limpos. Não obstante, não se pode olvidar que os instrumentos tributários extrafiscais podem ser usados para mitigar os problemas ambientais, contribuindo para o erário nestas finalidades, permitindo em consequência que o Tesouro possa ser destino para outros interesses da sociedade. Agora, isto é distinto de se defender a possibilidade de reduzir os tributos sobre o trabalho e a renda, ou até mesmo de criar novos empregos, visto que esta possibilidade se restringe a alguns países de pequenas dimensões e com uma reduzida carga fiscal por tributos ordinários, o que lhes permite inclusive realizar uma reforma fiscal baseada em tributos ambientais, conforme veremos mais adiante em alguns dados empíricos.

No que tange à *complexidade de se determinar a correta alíquota que reflete efetivamente o custo social que se trata de internalizar*, realmente não há como realizar uma medição exata e precisa do custo social pelo uso do meio ambiente, justamente pelo desconhecimento de todos os efeitos negativos e suas consequências (por vezes irreparáveis), bem como pelo elevado custo financeiro que podem representar medições precisas dos danos. Essa dificuldade é agravada notadamente quando a poluição se gera através de fontes difusas, como no caso de emissões de dióxido de carbono por parte dos veículos. Contudo, não se pode negar que aproximações desta quantificações podem ser realizadas sem maiores problemas, podendo haver a correta atribuição dos custos segundo o princípio do poluidor-pagador, isto é, criando parâmetros que indicam os resultados de determinadas condutas no meio ambiente, *e.g.*, alíquotas variáveis de acordo com os agentes químicos introduzidos no meio ambiente.

Por último, ao tratarmos da *reação dos agentes poluidores e em que grau conseguirão os objetivos propostos* pela instituição do tributo, devemos trata com maior profundidade sobre o impacto, a transferência e incidência do tributo ambiental, observando o fenômeno da mudança de seus comportamentos. Assim, a questão está em analisar se realmente haverá uma mudança de comportamento por parte das empresas, ou se estas irão repercutir o custo sobre os consumidores. Ainda, deve-se questionar se esta transferência realmente irá mudar os comportamentos dos consumidores e das empresas, ou se essa transferência altera a determinação da correta atribuição dos custos.

De fato, uma das principais questões levantadas pelos opositores à imputação dos tributos ambientais é se o tributo sobre a atividade contaminante será transferida para os consumidores, o que não alterará a conduta da empresa para comportamentos mais limpos. Para responder a este argumento, utilizaremos dos ensinamentos da doutrina de SELIGMAN<sup>266</sup>, de 1927, ao tratar da transferência e incidência dos impostos. Assim, em qualquer sistema tributário, o ponto fundamente é sua influencia sobre a comunidade, ou seja, sem uma análise correta da incidência de um tributo, não pode formar-se uma opinião adequada a respeito de seu verdadeiro efeito ou de sua justiça. Desta forma, para averiguar o processo dos tributos devemos distinguir três conceitos: a) primeiro, um tributo deve gravar uma pessoa; b) segundo, este pode ser transferido para uma segunda pessoa; c) terceiro, esta segunda pessoa pode suportar a carga ou transferi-la a outra, que assumirá o tributo em última instância. Desta forma, a pessoa que paga o tributo talvez não seja a que suporta a carga em última instância.

Nessa planura, distinguimos o conceito de impacto, transferência e incidência de um tributo. O *impacto* do tributo é o resultado imediato do estabelecimento de um tributo sobre a pessoa que o paga em primeira instância<sup>267</sup>. O processo de passar um tributo a outrem é conhecido como a *transferência de um tributo* ou *repercussão de um tributo*, enquanto que a imposição de uma carga sobre o último contribuinte se chama a *incidência do tributo*. A incidência do tributo é o resultado da transferência. Observe que na incidência trata da última classe, surgindo somente quando finalmente se impõe o tributo, ou vem a recair sobre a pessoa que o suporta. Desta forma, existem três conceitos distintos: impacto, transferência e incidência de um tributo, correspondentes à imposição, a transferência e a fixação final do tributo. Assim, o impacto é o fenômeno inicial, a transferência é o processo intermediário, a incidência é o resultado.

---

<sup>266</sup> SELIGMAN, E. R. A. "Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos", *Ensayos sobre Economía Impositiva*, ed. Richard A. Musgrave e Carl S. Shoup. Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 1964, pp. 223-235; e SELIGMAN, E. R. A. *The Shifting and Incidence of Taxation*, 5<sup>th</sup> ed. rev., Columbia University Press, New York, 1927, pp. 11 e ss.

<sup>267</sup> Também denominado de "incidência original" ou "incidência primária" do tributo, terminologias criticadas pelo autor supracitado.



Por outro lado, o impacto de um tributo *stricto sensu*, inclui não somente o resultado imediato da imposição original, mas também o choque consequente de um tributo que grava uma pessoa que não é quem suporta a carga. Nesse sentido, um tributo pode ser transferido para frente ou para trás: a) para frente, quando o vendedor transfere um produto, gravado com um tributo, ao consumidor ou a outro comprador; b) para trás quando o tributo grava em primeira instância o consumidor ou o comprador, e pode ser transferido por ele ao produtor ou ao vendedor respectivamente. Ainda, o tributo pode ser transferido do vendedor a um comprador intermediário, quem logo o vende a outra pessoa, e assim sucessivamente, até que o tributo finalmente grava o último comprador ou consumidor, falando que o tributo foi transferido sucessivamente em uma série de pessoas<sup>268</sup>.

A questão que se põe em releve é se haverá o aumento do preço do produto pela transferência<sup>269</sup> de um tributo entre comprador e vendedor, ou entre

---

<sup>268</sup> Esta concepção é desenvolvida pelos alemães desde 1863 por VON HOCK, que designou *Fortwälzung*, *Rückwälzung* e *Weiterwälzung* (cf. HOCK, V. *Die Öffentlichen Abgaben und Schulden*. Stuttgart, 1863).

<sup>269</sup> Nessa esteira, deve-se distinguir entre *transferência* e *capitalização*, em que o primeiro trata de um processo aplicável a um só tributo, ao passo que o segundo trata de um processo aplicável a toda uma série de tributos e que tem lugar antes que qualquer deles seja pago, com exceção do primeiro. No caso de um distribuidor que transfere para trás o tributo que grava uma mercadoria, repassando ao produtor, o processo se efetua cada vez que se fixa o tributo, e o produto reduz o preço de venda cada vez em que uma quantidade igual a do tributo, denominada de retro-transferência de um único tributo. Por outro lado, no caso da capitalização, o comprador realmente paga o tributo, mas o possuidor inicial ou vendedor reduz o preço em uma quantidade igual a todos os futuros tributos que o comprador espera ter que pagar, tendo uma imediata retro-transferência de toda a série de tributos. Assim, a capitalização significa uma mudança no preço igual ao valor do capital de todos os pagamentos antecipados, sendo um conceito oposto à transferência. Um tributo que é transferido, não pode capitalizar-se, e um tributo que é capitalizado, não pode ser transferido.

No caso da transferência e capitalização, o contribuinte evade a carga do tributo pela mediação do processo de troca. Sem a compra e a venda da mercadoria não pode haver transferência ou capitalização. Entretanto, há um terceiro método de evasão possível, que não se fundamente na troca, mas na produção. Por exemplo, em um tributo que grava uma mercadoria terminada ou o processo de produção de uma mercadoria, é possível, de acordo com as circunstâncias, que o produtor, temendo a perda de seu mercado sem agregar o tributo ao preço, pague o tributo e trate de recuperar-se melhorando o processo de produção de maneira a obter suas unidades a um preço mais baixo. Assim, a perda ocasionada pelo tributo pode compensar-se ou talvez mais que compensar-se, pelos ganhos derivados da economia na produção.

produtor e consumir. Caso o preço aumente, se diz que o tributo se transfere nessa medida, mesmo que uma completa transferência do tributo não significa necessariamente uma ausência absoluta de perda para o vendedor. De forma geral, o incremento do preço de uma mercadoria conduz a uma diminuição das vendas, e pode ser que esta diminuição de vendas, ainda que por preços mais altos, renderão menos benefícios que antes. Em tal caso, não somente paga pelo tributo o comprador, mas o vendedor também sofre uma perda, ainda que o tributo tenha sido transferido completamente. Estas cargas incidentais podem se resumir

---

Com isso, incorrer-se-ia no fenômeno da *remoção do tributo*, de *economia*, ou, como melhor define SELIGMAN, de *transformação do tributo*, posto que apenas nesta (em oposição à *transferência* e *capitalização*) há a possibilidade da conversão de uma perda em ganho. Isto pode atuar como um incentivo/estímulo para a indústria que, em um regime de livre concorrência, impulsionará o indivíduo a fazer o melhor uso de suas oportunidades, mudando seus velhos processos produtivos. De fato, no século XVIII, as destilarias de uísque na Escócia melhoraram o processo produtivo pela transformação do tributo, através da redução do custo de extração do açúcar da remolacha. Pode-se afirmar que essa melhora foi uma consequência natural da evolução do processo produtivo ao longo do tempo, entretanto não se pode negar que um tributo pode, ainda que não seja a causa, incentivar melhoras na produção. Também não se confunde *transferência* com a *incidência*, tendo em vista que a *transferência* se fixa no contribuinte que no final suporta o tributo, livrando-o de imediato, enquanto que a *incidência* não está no contribuinte original (e sim em outra parte). Por outro lado, a *transformação*, ao contrário da *incidência*, está no contribuinte original, sendo um resultado da incidência, não existindo *transformação* sem *incidência*, pois não pode existir *incidência* sobre o contribuinte original, contudo pode haver incidência sem transferência. Inferre-se, portanto, que a *transformação* e a *transferência* são opostas.

Destaque-se que alguns autores equivocadamente incluem dentro da *transformação* a *evasão* do tributo, como forma de economizar através de melhoras na produção e também as economizar através de mudanças de consumo. Entretanto, a *transferência* e a *capitalização* são meios e o resultado da *evasão*, em que a *evasão* do tributo se efetua através de mudanças de mercadorias. Na transformação, a *evasão* ocorre por mudança na produção. Na transferência e na capitalização o contribuinte pode evadir a carga, mas nunca pode receber um benefício, ao passo que na transformação o contribuinte pode não somente evadir-lo, mas também pode conseguir que sua perda se transforme em ganho. Em todas essas formas de *evasão* o governo recebe um ingresso por alguém: na transformação é paga pelo produtor, e não importa do ponto de vista fiscal e do ponto de vista do governo se a perda do produtor devido ao pagamento do tributo se transforma em ganho. Não obstante, com a *evasão* do tributo, não há rendimentos e o governo perde seu ingresso; se for parcial a *evasão*, não haverá rendimento da parte evadida. Sob a ótica fiscal, a *evasão* é igual à ausência de tributo. A *evasão* pode ser legítima ou ilegítima, em que a ilegítima subdivide-se em: a) no descumprimento das disposições da lei, na prática de artifícios ou práticas ilegais; b) quando o produtor reduz a qualidade ou quantidade da mercadoria, que implica na mudança do processo de produção, semelhante ao que ocorre na transformação do tributo, mas com a importante diferença que em vez de se melhorar o processo, se piora. Qualquer que seja a forma de *evasão* ilegítima, o contribuinte beneficia-se e o governo perde. Por outro lado, a *evasão* legítima, o indivíduo evade o tributo abstendo-se de consumir a mercadoria. Pode ser intencional, quando o legislador deseja que o tributo não se pague – com intenção social e não-fiscal. Foi o caso do tributo norte-americano sobre o ópio e o sobre bilhetes de bancos estatais, em que o objetivo era desincentivar o fumo de ópio e o de emissões de bilhetes bancários. É também o exemplo de altas tarifas por importação, que serve para frear ou proibir importações: quando não se arrecada com o tributo, a lei alcança o seu objetivo. Ainda, pode ser que o legislador deseje que se pague o tributo, mas a criação ou incremento do mesmo pode causar uma baixa inesperada e inoportuna, conduzindo na diminuição e a desapareição total de qualquer ingresso à Fazenda. Algumas vezes pode-se deparar com a *evasão* legítima e a ilegítima, com uma *evasão* não intencional, como ocorreu no tributo sobre uísque nos Estados Unidos da América durante a Guerra Civil: o repentino aumento do tributo de cinquenta centavos para dois dólares por galão causou a diminuição do consumo, e um aumento nas fraudes ao Tesouro (cf. SELIGMAN, E. R. A. "Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos", *cit.*, p. 230).

na *pressão impositiva*, que se relaciona e é uma consequência das etapas de impacto, transferência e incidência. Ainda, pode haver uma *pressão* ou *carga incidental*, resultante do impacto e da transferência ou outras formas de evasão, assim como da incidência. Esta pressão pode repercutir não somente nos que pagam, mas naqueles que não pagam. A incidência de um tributo marca o pagamento final por parte daquele que o suporta, sendo, de forma ordinária, a carga sobre este igual ou medida pela quantidade do tributo que deve pagar. Entretanto, existem casos em que o produtor pode ser capaz, por causa de um tributo, de aumentar o preço da mercadoria não somente na quantidade do tributo, mas em uma quantia superior. Neste caso, não somente recai a incidência do tributo sobre o consumidor, mas também a carga que este suporta é maior que a quantidade do tributo. A perda para o que paga o tributo é maior que o ganho para o erário. Essa perda a maior é a *pressão incidental*. Por exemplo, o produtor pode transferir o tributo por completo e, não obstante, suas vendas restringidas podem conduzir a menores benefícios. Essa diminuição de benefícios representa a pressão do impacto, que não está neutralizado pela transferência do tributo. Pelo contrário, se o tributo originariamente grava e é suportado pelo consumidor, a possível perda resultará para o produtor pela diminuição das suas vendas, representando uma reação sobre o produtor, da pressão do impacto sobre o consumidor. Novamente, se o produtor que pagou os tributos pudesse, por alguma razão, passar para o consumidor somente a quantidade exata do tributo, sem incluir os juros sobre a quantidade paga, este juro que o produtor perde representa a *pressão do impacto*.

Esta pressão pode ser bem compreendida no caso da evasão: se um tributo que grava uma mercadoria encarece o seu preço, é possível ou bem provável que o tributo recaia sobre o consumidor, direta ou indiretamente, o que ocasionará que o consumidor restrinja o seu consumo, ou inclusive que abandone completamente o consumo. De fato, “as pessoas que pagam um tributo, normalmente se vêm menos prejudicados pelo seu estabelecimento que as que não pagam nada do mesmo. O homem que caminha duas milhas diárias fora do seu caminho para evitar um pedágio será mais beneficiado ao livrar-se do pedágio

de uma ponte, que a maioria de nós que pagamos o pedágio<sup>270</sup>. Assim, a transferência é um efeito do impacto, a incidência é um efeito da transferência, e, por sua vez, a pressão de um tributo é um efeito, do impacto e da transferência, assim como da incidência. Em sentido amplo, o efeito significa qualquer dos resultados subsequentes da imposição. Um tributo pode ter muitos efeitos: pode diminuir a indústria e empobrecer aos indivíduos; pode ser uma calamidade não mitigada para a sociedade; pode ser um mal necessário; pode ser uma dívida para a comunidade considerada em seu conjunto<sup>271</sup>. Por fim, a questão mais importante que deve ser investigada é: sobre quem recai em última instância o tributo? Uma vez que se saiba isso, pode-se proceder a discussão ulterior dos efeitos que produz a pressão dos tributos sobre as diversas classes de indivíduos. A transferência é o processo; a incidência é o resultado; as mudanças na distribuição da riqueza são o efeito<sup>272</sup>.

À luz de todo o exposto, observa-se que o objetivo principal da correta atribuição dos custos aos poluidores é desincentivar que haja a produção do dano. Portanto, o principal papel dos tributos ambientais é atribuir os custos ambientais aos causadores dos danos, promovendo uma mudança de comportamento, tanto de produtores como de consumidores. Ou seja, *se busca uma mudança de comportamento através da conveniência econômica*: trata de introduzir um novo fator de caráter econômico (o tributo) na tomada de decisões do agente poluente, que o fará ponderar sobre a conveniência de investir em processos produtivos mais limpos. Ao mesmo tempo, o consumidor passa a ter conhecimento do valor da poluição no custo total do produto, bem como que o preço do produto é alterado por esta poluição, resultando em última instância na mudança de comportamento para a escolha e consumo de produtos menos poluentes, *i.e.*, a informação do custo do produto pelo consumidor acarreta a mudança do seu

---

<sup>270</sup> CANNAN, E. "Memoranda chiefly relating to the classification and incidence of imperial and local taxation", *Ensayos sobre economía impositiva*, editores Richard A. Musgrave e Carl S. Shoup, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1964, p. 191; CANNAN, E. *Memoranda chiefly relating to the Classification and Incidence of Imperial and Local Taxation*. Royal Commission on Taxation, 1899, p. 166.

<sup>271</sup> SELIGMAN, E. R. A. "Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos", *cit.*, p. 234.

<sup>272</sup> *Vid.* SELIGMAN, E. R. A. "The effects of taxation", *Political Science Quarterly*, vol. XXXVIII, 1923, pp. 1-23; SELIGMAN, E. R. A. *Studies in Public Finance*, Macmillan, New York, 1925, Capítulos "Income Taxes and The Price Level", "Taxation and Prices", "The Problem of Tax-exempt Securities" and "The Reform of Municipal Taxation".

comportamento, o que inevitavelmente irá alterar a forma de produção para se adaptar as novas exigências de seus destinatários finais. Assim, a incidência do tributo quer seja sobre produtor ou consumidor, trará dentro em seu íntimo a possibilidade de direcionar condutas, através da internalização dos custos sociais.

Por outro lado, cabe lembrar e enfatizar que nem sempre os tributos são o melhor instrumento para se combater problemas ambientais. Existem casos em que os métodos diretos têm resultados mais efetivos, especialmente quando o dano ambiental deva ser erradicado em uma localização específica e que seu controle não possa ser realizado devido ao grande número de agentes poluidores, ou seja, quando se faz necessária uma intervenção direcionada e cabal. Por outra via, o instrumento híbrido das licenças de emissões são mais indicados para se atingir fins ambientais específicos e predeterminados, ou seja, para limitar as quantidades máximas a serem emitidas em certas regiões. De fato, acreditamos que qualquer incidência no meio ambiente faz necessária o estudo do impacto dos instrumentos de intervenção ambiental no problema em concreto, não sendo a matéria tão simples de ser decidida, considerando que deve questionar até que limite seriam as poluições toleradas, ou até que ponto poderiam ser negociadas, ou até mesmo em que limite seriam consideradas ilegais e sancionáveis, ou legalizadas e tributáveis. Assim, não podemos restringir ou simplificar a imposição ambiental a uma defesa teórica: os diversos fatores interconexos sobre cada matéria devem ser abordados e ponderados, para cientificamente poder se identificar as vantagens oferecidas por cada um dos métodos de intervenção Estatal, ou inclusive averiguar a possibilidade de organizá-las simultaneamente em um mesmo sistema, visto que a coexistência de cada instrumento de forma individualizada nos parece ineficiente e reflete inclusive uma insegurança jurídica por parte da atuação do Estado<sup>273</sup>.

---

<sup>273</sup> A importância dos estudos econômicos reside no fato de serem a centelha que iniciou toda existência jurídica do princípio do poluidor-pagador, pelo qual se permite até hoje calcular modelos de internalização dos custos marginais externos causados pela poluição. Segundo as teorias econômicas, a principal vantagem dos instrumentos econômicos consiste em sua efetividade em termos de custo, pois permitem alcançar qualquer norma-objetivo de emissão a um custo mínimo, igualando os custos marginais de reduzir a poluição entre todas as fontes de emissão, notadamente nas emissões de efluentes terra-mar. Os poluidores podem pagar para manter seu nível de poluição, dentro dos limites permitidos, ou podem reduzir o nível de poluição, mediante mudança de comportamento da empresa (aquisição de tecnologia menos poluente ou investindo em pesquisas). Portanto, o tributo permite que se descentralize aos poluentes o poder de decisão sobre a forma de produção e quantidade de emissão, diminuindo ineficiência estática e dinâmica que existe no mecanismo de comando e controle.

### II.1.2. A reforma fiscal verde e a teoria do duplo dividendo

Como corolário das teorias econômicas desenvolvidas a partir de PIGOU<sup>274</sup>, criou-se a proposta de um novo modelo fiscal denominado de *reforma fiscal verde* (RFV, em inglês *green tax reform* - GTR). Esta proposta foi implementada nos finais dos anos 80 e início da década de 90 no norte da Europa, especificamente na Dinamarca, Finlândia, Países Baixos e Suécia<sup>275</sup>. Foi uma variante do modelo implantado pela OCDE, que já havia sido implantada desde a metade da década de 80, entretanto trouxe como maior novidade a imposição ambiental como fator principal das transformações tributárias.

O crescente apoio às reformas fiscais verdes durante a década de 90 na Europa se deu fundamentalmente pelo conceito instituído de que com a instituição ou aumento dos tributos ambientais haveria uma consequente redução da imposição sobre os rendimentos de capital e sobre o trabalho, evitando assim um aumento da carga fiscal global, e atingindo o duplo benefício: a redução de danos ambientais e o aumento do emprego através da redução do custo do trabalho<sup>276</sup>. O

---

A reforma fiscal verde incorpora a imposição ambiental como fator principal das transformações tributárias, em que se pretende atingir o objetivo ambiental por meio da extrafiscalidade, permitindo a criação de um tributo que inclui os custos sociais produzidos pela poluição. O modelo reformista intervém na economia e no comportamento social, pelo desestímulo às condutas ambientalmente incorretas, por meio da imposição fiscal mais onerosa, ou pelo estímulo às condutas ecologicamente corretas via incentivos fiscais. Este modelo reformista defende que a pressão fiscal pode ser mantida constante com a arrecadação dos tributos ambientais, gerando um duplo benefício: a proteção ambiental e a redução da carga fiscal sobre os demais tributos (em especial renda das pessoas físicas e encargos sociais). A nosso ver, o segundo benefício somente pode ser atingido através da introdução de uma reforma fiscal geral, em que se incluam todas as atividades poluentes, em particular aquelas relacionadas com a energia poluente, considerando sua alta capacidade arrecadatória. Seria ingênuo acreditar que apenas com a tributação dos efluentes poluentes alcançaríamos arrecadação suficiente para minorar outros tributos distorcionantes existentes. Não obstante, cremos que um novo tributo devidamente configurado pode servir como um exemplo importante a ser seguido nos demais tributos ambientais que, por ventura, poderão ser introduzidos no sistema fiscal.

<sup>274</sup> Vid. tópico I.2.2.1.

<sup>275</sup> Nesse sentido, *vid.* os resultados obtidos por estes países no trabalho de SKOU ANDERSEN, M.; DENGSTØE, N. e BRANTH PEDERSEN, A. *An Evaluation of the Impact of Green Taxes in the Nordic Countries*, Nordic Council of Ministers, TemaNord, Copenhagen, 2001.

Na reforma fiscal sueca, houve a incorporação do interesse ambiental no sistema fiscal com a aplicação de um imposto sobre as indústrias poluentes, em que a Suécia conseguiu atingir uma redução de 80% na poluição provocada por enxofre, entre os anos 80 até o final da década de 90 (cf. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 61).

<sup>276</sup> Nesse sentido, *vid.* JOHANSSON, U. e SCHMIDT-FABER, C. *Environmental Taxes in the European Union 1980-2001: First Signs of a Relative 'Green Tax Shift'*, Eurostat, Luxembourg, 2003, p. 2.

objetivo desta reforma é melhorar a qualidade ambiental e a eficiência do sistema fiscal, mantendo inalterado o orçamento público<sup>277</sup>. Foi o que PEARCE<sup>278</sup> denominou respectivamente de primeiro dividendo e segundo dividendo da imposição ambiental, que ficou conhecida na doutrina como a *teoria do duplo dividendo*.

Portanto, a ideia consiste que a implantação dos tributos ambientais acarretam um primeiro benefício, que é a proteção e melhoria do meio ambiente, e um segundo benefício que é originar receitas governamentais, que permitem ao governo reduzir a arrecadação de outros tributos<sup>279</sup>, e.g., emprego e rendimentos, mantendo o nível das receitas globais constantes<sup>280</sup>. Por outro lado, o conceito de

---

Assim se propõe que este novo padrão de tributação ambiental poderia reduzir a carga fiscal sobre a renda das pessoas físicas, e contribuições sociais a cargo do empresário e dos trabalhadores, assegurando a arrecadação e assumindo o objetivo de alterar os equilíbrios impositivos (GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., p. 11).

<sup>277</sup> Cf. RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E. "Reforma fiscal verde y doble dividendo: una revisión de la evidencia empírica", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Serie Economía, nº 27, Madrid, 2002, p. 7.

<sup>278</sup> PEARCE, D. "The role of carbon taxes in adjusting to global warming", *The Economic Journal*, nº 101, Cambridge University Press, London, jul. 1991, pp. 938-948. No mesmo sentido, *vid.* GOULDER, L. H. "Environmental taxation and the 'double dividend': a reader's guide", *International Tax and Public Finance*, nº 2, Springer, Netherlands, 1995, pp. 157-184; e GOULDER, L. H.; PARRY, I. W. H.; WILLIAMS III, R. C. e BURTRAW, D. "The cost-effectiveness of alternative instruments for environmental protection in a second-best setting", *Journal of Public Economics*, nº 72, Amsterdam: North-Holland, 1999, pp. 329-360.

<sup>279</sup> Os modelos baseados em simuladores econômicos indicam que as reformas fiscais verdes podem aumentar simultaneamente os índices de emprego e a qualidade do meio ambiente, visto que as receitas dos tributos podem ser recicladas na forma de reduções nas cargas de contribuições da previdência social dos trabalhadores (KOUVARITAKIS, N. et al. *Impacts of energy taxation in the enlarged European Union: Evaluation with GEM-E3 Europe*, Study for the European Commission DG TAXUD, final report, jul 2005).

Apesar desta previsão econômica, atente-se que os tributos ambientais por vezes possuem baixo nível de arrecadação, o que por si só não podem contribuir para uma reforma fiscal (e.g. sobre bolsas de plástico, pesticida etc.), motivo pelo qual para que se haja tal reforma fiscal, via de regra, se faz necessário que o tributos ambientais de menor poder arrecadatório venham relacionados o setor energético, principalmente combustíveis ou energia elétrica, conforme veremos mais adiante neste tópico.

<sup>280</sup> A idéia de redução em outros tributos foi primeiramente mencionada, em 1967, por TULLOCK e, posteriormente, na década de 80, apoiado pelos modelos parciais de equilíbrio, desenvolvidos por NICHOLS, TERKLA e LEE e MISIOLEK, sendo mais recentemente estudados por SCHÖB. Nesse sentido, *vid.* respectivamente TULLOCK, G. "Excess benefit", *Water Resources Research*, nº 3, 1967, pp. 643-644; NICHOLS, A. L. *Targeting Economic Incentives for Environmental Protection*, MIT Press, Cambridge Mass and London, 1984; TERKLA, D. "The efficiency value of effluent tax revenues", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 11, Elsevier Science, Amsterdam, 1984, pp. 107-123; LEE, D. R. e MISIOLEK, W. S. "Substituting pollution taxation for general taxation: some implications for efficiency in pollution taxation", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 13, Elsevier Science, Amsterdam, 1986, pp. 338-347; SCHÖB, R. *The Double Dividend Hypothesis of Environmental Taxes: a Survey*, Otto-von-Guericke-University Magdeburg and CESifo, Munich March 2003, obra completa.

reforma fiscal verde não consiste na proliferação de tributos ecológicos, mas sim na introdução do interesse ambiental no sistema fiscal, garantindo a preservação contra o uso indiscriminado dos bens naturais.

Não obstante, normalmente, associa-se que a instituição de novos tributos geram distorções que interferem no funcionamento eficiente dos mercados, o que enaltece a redução dos mesmos em face dos tributos ambientais. De fato, uma maior carga fiscal sobre o trabalho tende a desincentivar a criação de trabalhos, em especial os que exigem menor escolaridade. Não se pode negar que uma reforma fiscal verde possa afetar os diferentes setores relacionados com o trabalho, visto que, por exemplo, um aumento da carga tributária pode aumentar os preços dos produtos. Contudo, esta posição reformista reafirma a capacidade incentivadora inerente à política das finanças públicas, tendo em vista que os tributos não somente incrementam a receita necessária para patrocinar os serviços públicos, como também refletem o sistema global dos valores pelos quais se regem uma determinada sociedade, recompensando determinadas atividades e reprimindo outras<sup>281</sup>. Desta forma, essa nova perspectiva fiscal idealmente busca instituir um sistema de finanças públicas mais fortes, que aumente os incentivos fiscais relacionados à proteção ambiental, distribuição e produção de riquezas, oferta adequada de serviços públicos e a resolução pacífica dos conflitos territoriais<sup>282</sup>.

Nessa esteira, a Comissão Europeia vem promovendo a reforma fiscal verde em diversos documentos, dos quais destacamos dois. No Quinto Programa de Ação Ambiental<sup>283</sup>, a Comissão propõe que para modernizar e racionalizar o conjunto dos sistemas fiscais, bem como para que se possa responder mais adequadamente à necessidade de proteger os recursos naturais e o meio ambiente, se considera em geral mais eficaz economicamente gravar atividades prejudiciais para a estrutura econômica dos recursos, incluindo o meio ambiente e,

---

<sup>281</sup> HARTZOK, A. "Financing local to global public goods: an integrated green tax shift perspective", *cit.*, p. 3.

<sup>282</sup> Nesse sentido, *vid.* KOSONEN, K.; NICODÈME, G. *Taxation Papers: The Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, *cit.*, pp. 5-6.

<sup>283</sup> COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Towards Sustainability: A European Community Programme of Policy and Action in Relation to the Environment and Sustainable Development*, COM (92) 23 final, Brussels, 27 march 1992, pp. 67-68.



ao mesmo tempo, reduzir os impostos que possam repercutir negativamente sobre o emprego e investimentos.

Progridindo a partir daí, a Comissão Europeia reitera no seu Livro sobre a utilização dos instrumentos de mercado<sup>284</sup>, que uma reforma fiscal ambiental que transfira a carga fiscal dos impostos com impacto negativo na qualidade de vida, (e.g., impostos sobre o trabalho) para impostos que tenham um impacto positivo (e.g., impostos sobre as atividades prejudiciais ao ambiente) pode ser uma opção vantajosa por questões ambientais e laborais. Neste mesmo documento, se enfatiza que um reequilíbrio fiscal a longo prazo exigirá receitas relativamente estáveis da tributação relacionada com o ambiente. Segue o documento mencionando que a reforma pode contribuir para atenuar os possíveis efeitos adversos na competitividade dos impostos ambientais em sectores específicos, ao mesmo tempo em que as reduções na tributação do trabalho ou nas contribuições para a segurança social (que tendem a favorecer as famílias de menores rendimentos) podem compensar qualquer eventual efeito regressivo dos impostos ambientais. Por fim, se aduz que com “o envelhecimento da população, que aumenta a pressão na despesa pública, e com a globalização, que torna menos viável a tributação dos capitais e do trabalho, a deslocação da carga fiscal da tributação direta para o consumo e, em especial para o consumo prejudicial ao ambiente, pode trazer benefícios consideráveis numa perspectiva fiscal”<sup>285</sup>.

Por outro lado, a vertente prática demonstra que a percentagem de participação dos tributos ambientais totais aumentou consideravelmente na União Europeia, motivado principalmente pela tributação ambiental sobre a energia e pelo crescente aumento na tributação sobre os transportes. Desta forma, segundo dados das Nações Unidas e do EUROSTAT, a tributação ambiental mais que quadruplicou entre 1980 e 2001, em termos nominais, sendo que em 2001, as rendas dos tributos ambientais representaram 6,5% do total dos rendimentos

---

<sup>284</sup> COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Livro Verde sobre Instrumentos de Mercado para Fins da Política Ambiental e de Políticas Conexas*, Bruxelas, 28.3.2007, COM (2007) 140 final, pp. 5-6.

<sup>285</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Livro Branco sobre Crescimento, Competitividade e Emprego*, COM(93) 700, Capítulo 10, 1995; e COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Comunicação sobre o Modelo Social Europeu ou no Documento sobre as Ligações entre as Políticas do Emprego e as Políticas Ambientais*, COM(2005) 525 e SEC(2005) 1530, 2005.

auferidos por tributos e contribuições sociais, alcançando a cifra de 238 bilhões de euros, equivalendo a cerca de 2,7% do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>286</sup>.

Cabe ressaltar ainda que a reforma fiscal verde não é apenas apoiada pelas políticas europeias, mas também pela população, que na Espanha vêm apoiando a proteção ambiental mesmo que represente diminuição no seu padrão econômico. É isso que se denota do estudo realizado pelo Centro de Investigações Sociológicas (CIS)<sup>287</sup>, que revela que os cidadãos espanhóis, conhecedores de que os recursos do Estado procedem de impostos, acreditam em sua maioria que as Administrações públicas gastam 61,3% menos do que deveriam<sup>288</sup>. A pesquisa revela que 58,9% dos entrevistados acreditam que a defesa e conservação do ambiente é absolutamente necessária, mesmo que sua proteção suponha custos altos, enquanto que 21% apoiaram a proteção do meio

---

<sup>286</sup> Cf. JOHANSSON, U. e SCHMIDT-FABER, C. Environmental Taxes in the European Union 1980-2001: First Signs of a Relative 'Green Tax Shift', cit., pp. 1-4, referenciados na EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables*, Directorate General for Taxation and Customs Union, Tax policy, Excise Duties and Transport: Environment and Energy Taxes, Bruxelas, April, 2002; EUROSTAT. "Environmental taxes in the European Union", *Serie Statistics in Focus*, theme 2: Economy and Finance, n.º 29, Office for Official Publication of the European Communities, Luxemburg, 2002; e EUROSTAT. *Newcronos Database*, Office for Official Publication of European Communities, Luxemburg, 2002.

Nesta pesquisa, os tributos ambientais foram divididos em quatro categorias: sobre energia, sobre transporte, sobre poluição e sobre recursos naturais. Os tributos de energia são os mais significativos, tendo gerado ingressos de 182,5 bilhões de euros em 2001, representando mais de 3/4 (76,8%) dos tributos ambientais, e 5% do total dos tributos e contribuições sociais. Neste mesmo ano, os tributos de transportes geraram ingressos de 49,1 bilhões de euros, que correspondem a 20,7% do total dos tributos ambientais e 1,3% do total dos tributos e contribuições sociais. Com menor expressividade, mas sem menor importância, a poluição e os recursos naturais atingiram respectivamente a renda de 4,4 e 1,7 bilhões de euros, e juntos correspondem a 2,6% do total dos impostos ambientais.

Isso demonstra que a tributação sobre emissões poluentes têm a potencialidade de ser melhor explorada, notadamente por meio da tributação sobre emissões de efluentes terra-mar. Entretanto, apesar de uma menor expressividade, os tributos sobre poluição, que incluem os tributos sobre emissões poluentes ao mar, não conseguiriam por si só arrecadar o suficiente para garantir uma reforma fiscal verde. Não obstante, poderia se chegar ao referido modelo reformista, por meio de uma incorporação gradual sobre os quatro setores (energia, transporte, poluição e recursos naturais), conforme projetam os mencionados resultados alcançados na UE.

<sup>287</sup> CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS). *Ecología y Medio Ambiente*, Estudio nº 2.590, enero-febrero, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 2005. [Estudo realizado com 2.490 pessoas, maiores de 18 anos, de 167 municípios e 47 províncias].

O CIS revela ainda que a população considera os seguintes problemas ambientais como os mais importantes na Espanha: 23,1% da poluição atmosférica, 20% a poluição industrial, 14,5% o excessivo número de veículos, 9,3% os incêndios florestais, 6,9% a poluição dos rios, 5,3% escassez de água, 5,2% poluição das costas, e 2,8% qualidade de água.

<sup>288</sup> CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS). *Ecología y Medio Ambiente*, cit., p. 19. Por outro lado, 7,5% dos entrevistados acreditam que as Administrações públicas gastam o suficiente, enquanto que 5,5% acreditam que gastam mais do que deveriam.

ambiente sempre que as medidas necessárias não resultem demasiado custosas<sup>289</sup>.

Finalizando esta análise, HARTZOK<sup>290</sup>, sistematizando os benefícios a proposta reformista, destaca que o modelo promove alterações fiscais em três planos, quais sejam: 1) *reduzindo ou eliminando tributos sobre a riqueza privada*, como as provenientes de salários ou contribuições para a seguridade social, capital, vendas (em especial as que tratam de necessidades básicas) e sobre imóveis; 2) *criando e aumentando os tributos sobre o uso dos recursos comuns*, a exemplo das emissões ao ar, solo e água, terrenos (considerando seu valor e sua utilidade pública) e demais recursos naturais; 3) *suprimindo os subsídios desnecessários do ponto de vista social e ambiental, injustos ou prejudiciais*, sejam eles apoio direto inserido nos orçamentos públicos, isenções fiscais (excluídos os impostos ambientais), isenções de impostos ambientais, outras formas de preços inferiores aos valores reais dos bens ou serviços, ou apoio sob a forma de proteção contra a concorrência internacional<sup>291</sup>.

Assim para se alcançar estas vantagens, como reconhecido nos próprios documentos comunitários, o equilíbrio fiscal a longo prazo por este modelo reformista exigirá receitas estáveis da tributação ambiental, que inegavelmente deverão ser de importância significativa para poder afrontar as receitas dos impostos ordinários à exemplo do que ocorre com o setor energético. Portanto, a compensação da arrecadação com a incorporação de novos impostos ambientais exige um tributo genérico e poderoso o suficiente para poder fazer as vezes dos tributos ordinários. Desta forma, na prática a tributação ambiental sobre o setor

---

<sup>289</sup> Por outro lado, 12,2% acreditam que a proteção do meio ambiente é necessária, mas não deve supor nenhum custo adicional para os cidadãos.

<sup>290</sup> HARTZOK, A. "Financing local to global public goods: an integrated green tax shift perspective", *cit.*, p. 3.

<sup>291</sup> Esta enumeração da supressão dos subsídios desnecessários do ponto de vista social e ambiental, injustos ou prejudiciais são trazidas pelo NORWEGIAN GREEN TAX COMMISSION. *Policies for a Better Environment and High Employment*, Oslo, Norway, 1996.

energético passou a ser o eixo central<sup>292</sup>, de onde se apoiam diferentes tributos pontuais e com pequena capacidade arrecadatória, à exemplo dos que incidem sobre resíduos, fertilizantes, pesticidas etc.<sup>293</sup> Sob este prisma, se observa que a maior parte da arrecadação ambiental na UE advém do imposto sobre a energia, que segundo os últimos dados divulgados correspondem à 76,6% do total de tributos ambientais, equivalente à 6.5% do total de tributos e contribuições sociais<sup>294</sup>.

A partir do exposto, cabe ressaltar que a teoria do duplo dividendo transladou de uma visão muito otimista na década de 80, passando a um estado de opinião acadêmica muito pessimista nos inícios da década de 90, que veio a se estabilizar posteriormente<sup>295</sup>. Assim, acreditamos que a reforma fiscal verde não pode ser mais concebida como um modelo ideal, mas sim como uma primeira aproximação que foi defendida para se implementar os tributos ambientais, com efeitos positivos em países com economias fortes. Em concreto, os benefícios dependerão da particularidade de cada país, sejam de ordem socioeconômica,

---

<sup>292</sup> O projeto COMETER verificou que nos países da Dinamarca, Alemanha, Filândia, Países Baixos, Suíça e Reino Unido, as reformas fiscais verdes atingiram um nível mais elevado de atividade econômica e um menor uso de combustíveis e de geração de gases de efeito estufa do que no modelo hipotético previsto. As reformas fiscais se revelaram neutras em termos de receitas em todos os países, na medida em que as novas incidências fiscais sobre a energia foram usadas para reduzir os tributos sobre renda ou dos tributos de contribuições sociais de empregadores e/ou empregados. Por fim, o estudo concluiu que a reciclagem de receitas foi a causa principal dessa benefício econômico (COMETER. *Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms*, final report to the European Commission, DG Research and DG Taxation and Customs Union, 2007).

<sup>293</sup> VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, 677.

<sup>294</sup> JOHANSSON, U. e SCHMIDT-FABER, C. *Environmental Taxes in the European Union 1980-2001: First Signs of a Relative 'Green Tax Shift'*, *cit.*, p. 1.

<sup>295</sup> Cf. RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E. *El Doble Dividendo de la Imposición Ambiental*, Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Serie Economía, nº 23, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 27-28.

Neste mesmo sentido, HERRERA MOLINA advoga que se tenta estimular os Estados-Membros a apoiar uma reforma fiscal verde de âmbito comutário que apenas possui efeitos positivos, tanto para o meio ambiente como para o crescimento econômico e do emprego e para a própria manutenção dos orçamentos nacionais, o que parece ser pedir de mais para o princípio do poluidor-pagador, que possui eficácia muito limitada. Contudo, esse esforço da união europeia não foi em vão, visto que a reforma fiscal verde não foi apenas implantada nos países nórdicos, mas também no Reino Unido, Holanda e Alemanha (HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina paga'", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor Navarra, 2008, p. 203).

política, histórica, geográfica etc<sup>296</sup>. Ou seja, o êxito do duplo dividendo dependerá da eficiência do sistema fiscal em que se é implantado, visto que existe uma diversidade de condições institucionais que influenciam no mesmo. De fato, pode-se defender que atualmente na UE, considerada como um todo, existe uma reforma fiscal verde que tem o segundo dividendo fraco, ou seja, os tributos ambientais não geram uma receita suficiente para que se reduza os efeitos dos impostos distorcionantes. Contudo isso não é generalizado, havendo exemplos de países que conseguiram atingir um duplo dividendo forte. Também não podemos negar a importante influência do modelo europeu atual, que possui significativa influência no sistema financeiro, principalmente motivadas pelas aproximações no setor energético.

### **II.1.3. Conceito e classificações da tributação ambiental**

Recapitulando o arcabouço do estudo até então delineado, observa-se que os instrumentos financeiros constituem um instrumento jurídico<sup>297</sup> nas políticas ambientais que visam suprir as deficiências causadas pela poluição de modo que os agentes econômicos e os consumidores percebam o custo real das atividades poluentes. Assim, os tributos possuem a capacidade de modificar o comportamento dos agentes de forma a proteger o ambiente, por meio da cobrança de prestação pecuniária, incluindo cobranças sobre emissões, produtos e consumos que lesionem o ambiente, ao mesmo tempo em que podem incentivar atividades ou produtos que sejam ambientalmente amigáveis. Isto é, com a imposição sobre o preço do produto ambientalmente degradante pode-se auferir arrecadação e desincentivar a condutas lesivas ao meio ambiente.

Desta forma, a tributação ambiental tem como principal objetivo a defesa do meio ambiente, havendo um grande apoio por organismos internacionais, tanto no âmbito legislativo, como econômico e constitucional. Assim, como resultado da

---

<sup>296</sup> Defendendo o modelo reformista, VILLAR EZCURRA afirma que quase todos os países da OCDE que incorporaram a tributação ambiental em seus sistemas tributários alcançaram o objetivo de reduzir a imposição sobre a renda e sobre as cotizações sociais dos empregadores (estendidas em ocasiões às cotas operárias e limitadas em outras a determinados seguimentos do mercado de trabalho). Cf. VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, 677.

<sup>297</sup> Destacamos que preferimos adotar a diferenciação dos instrumentos de intervenção segundo o maior ou menor protagonismo do Estado, e não segundo a origem do instrumento, cf. visto no tópico I.3.

incipiente teoria econômica do bem-estar de PIGOU, em que propunha a internalização dos custos sociais da poluição pelo sujeito responsável através de gravames que se incorporem ao preço do produto, foi se desenvolvendo ao longo das últimas décadas o conceito de tributação ambiental, especialmente pela reforma fiscal verde implementada em alguns países nórdicos. Apesar das diversas críticas e das dificuldades inerentes a implementação deste mecanismo, notadamente por haver que se pagar por algo que era até então gratuito, muito se evoluiu desde então e o instrumento foi sendo consolidado paulatinamente, sendo que essa necessidade de preservação do meio ambiente fez com que se exigissem dos Estados uma conduta proativa na luta contra a poluição.

Nesse sentido, torna-se importante delimitar o conceito de tributação ambiental, visto que devido à grande produção bibliográfica sobre o tema, com opiniões de economistas, juristas e ambientalistas, pode causar uma incerteza sobre a aceitação da definição no âmbito tributário. Nessa esteira, a conceituação do tributo ambiental traz em seu íntimo a inevitável necessidade de sua classificação, como passamos à analisar.

De forma geral, identificamos duas correntes majoritárias de classificação dos tributos: a) os que defendem que a tributação ambiental estaria restrita apenas aos tributos criados com a finalidade extrafiscal-ambiental; e b) os que aceitam todas as medidas financeiras relacionadas à questão ambiental, sejam tributos específicos criados para a finalidade ambiental, ou a incorporação de elementos ambientais nos tributos ordinários (os mencionados instrumentos financeiros de natureza positiva).

Assim, para a primeira corrente, mais restritiva, ensina que não basta que o uso que se outorgue aos ingressos seja ambiental, mas sim que o tributo tem que gerar um incentivo que redunde na consecução do fim ambiental perseguido<sup>298</sup>. Portanto, deve haver uma relação estável entre a base de cálculo

---

<sup>298</sup> BUÑUEL GONZÁLEZ, M. *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas: Marco General Económico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible*, cit., p. 06.

Seguindo a mesma doutrina, EMBID IRUJO defende que a fiscalidade ambiental deve ser compreendida dentro de um movimento de pensamento que atribui o custo da degradação ambiental a aquele que o causa, aliviando o a carga fiscal sobre a coletividade que paga por meio dos orçamentos públicos, formados, pelo conjunto da tributação (EMBID IRUJO, A. "La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico: consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales", *Revista de Administración Pública*, nº 148, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1999 , p. 65).

do gravame e a poluição<sup>299</sup>. Ou seja, para essa corrente, o conjunto de tributos ou de componentes tributários, previstos em um ordenamento tributário, dirigidos à consecução do fim extrafiscal de preservar e melhorar o meio ambiente<sup>300</sup>. Nesse mesmo sentido, o tributo ambiental é qualificado como aquele cuja principal finalidade é servir a proteção do meio ambiente, sendo que esta definição inclui também aqueles tributos em que o objeto imponible não está relacionado com atividades poluentes, mas que sua arrecadação fica vinculada a proteger o meio ambiente e, portanto, tais tributos constituem um instrumento mais de financiamento que de política ambiental<sup>301</sup>.

Por outro lado, a doutrina mais expansiva aceita que no âmbito do Direito tributário surge o interesse em qualificar o tributo como ambiental quando estabeleça um incentivo à proteção da natureza ou um mecanismo que recaia sobre o que causa a poluição<sup>302</sup>. Apoiando este entendimento, a Comunidade Europeia, através da Comissão, no seu Comunicado de 26 de março de 1997<sup>303</sup>, convencionou que “uma característica habitual para que uma exação determinada se considere de caráter ambiental seria que a substância ou atividade gravada tenha um efeito negativo claro sobre o meio ambiente”. Firmou ainda que “poderia considerar-se que a exação é de caráter ambiental quanto tem um efeito sobre o meio ambiente que é menos claro, mas que resulta visivelmente positivo, como sucede com nas diferentes alíquotas aplicáveis às gasolinas com e sem chumbo”, sendo indiferente o destino que se dê à arrecadação<sup>304</sup>. Ou seja, a exação é

---

<sup>299</sup> BOKOBO MOICHE, S. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, p. 96.

<sup>300</sup> No mesmo sentido, *vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, *cit.*, pp. 69-118; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. “Hecho imponible o finalidad: qué califica a un tributo como ecológico?”, *Fiscalidad Ambiental: Primer Congreso Internacional sobre Protección Fiscal del Medio Ambiente* [Madrid, los días 22 a 24 de enero de 1996], ed. Ana Yábar Sterling, Codecs, Barcelona, 1998, pp. 373-374.

<sup>301</sup> CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, *cit.*, p. 09.

<sup>302</sup> Para maiores definições sobre a fiscalidade ambiental *vid.* VILLAR EZCURRA, M. “Fiscalidad ambiental”, *cit.*, p. 674; MÄÄTTÄ, K. *Environmental Taxes: From an Economic Idea to a Legal Institution*, Kauppakaari OY, Finnisch Lawyers’ Publishing, Helsinki, 1997, p. 38; BORRERO MORO, C. J. *La Tributación Ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 153.

<sup>303</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Comunicado da Comissão de 26 de março de 1997: Comunicação Impostos e Gravames Ambientais no Mercado Único*, *cit.*, p. 07.

<sup>304</sup> Assim, é dever de cada Estado-Membro demonstrar as consequências ambientais que estimam que pode provocar a exação imposta.

ambiental quando provoca no meio ambiente efeitos indubitavelmente positivos, mesmo que sejam pouco evidentes.

Considerando essas duas linhas de interpretação, HERRERA MOLINA<sup>305</sup> distingue os tributos ambientais dos tributos relacionados à questão ambiental, ou seja, o tributo ambiental é aquele que se orienta de forma primordial e específica a um fim distinto da arrecadação (extrafiscal), enquanto que os “elementos tributários ambientais” são os tributos que têm finalidade arrecadatória, mas que possuem elementos que o integram que contém transcendência extrafiscal, entretanto não são realmente tributos extrafiscais. Desta forma, podem ser classificados como *específicos*, quando destinados à proteção ambiental (e.g., rendas de tributos usados para subsidiar a produção de serviços ambientais ou proteção ambiental, como na Bélgica, de impostos sobre a água ou desperdício de água) ou *relacionados à questão ambiental*, quando impõe um tributo a um material ambiental, mas não destinado à medida de proteção ambiental, como, por exemplo, os tributos sobre carbono ou energia.

Esta foi a mesma distinção adotada por DIAS SOARES<sup>306</sup> que, apesar de reconhecer que todas estas formas de intervenção tributária se destinam a orientar comportamentos (desviando os antiecológicos e impulsionando os ecológicos), acredita que devem se distinguir entre tributos ambientais em sentido próprio (os que promovem diretamente uma alteração de comportamentos) e tributos ambientais em sentido impróprio (aqueles que têm por objetivo primeiro a obtenção de receitas para aplicar em projetos de defesa ecológica).

Nosso entendimento é direcionado no sentido de que a proteção ambiental pela tributação pode ser constituída tanto pelo estabelecimento de tributos que têm por finalidade proteger o meio ambiente (extrafiscal, por não possuir

---

<sup>305</sup> HERRERA MOLINA, P.M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 55.

<sup>306</sup> DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 292-293.



eminentemente finalidade arrecadatória<sup>307</sup>), como também na utilização de técnicas desgravatórias diversas nos tributos ordinários<sup>308</sup>. Contudo, uma coisa é defender a possibilidade de se implementar medidas ambientais em tributos fiscais, e outra é defender que tais configurações tributárias possam ser denominadas de tributos ambientais. Desta forma, defendemos o posicionamento mais restritivo para conceituar os tributos ambientais, em que a natureza jurídica deve estar adstrita à finalidade ambiental, portanto, o tributo deve ser extrafiscal com o fim de proteger e melhorar o meio ambiente. Portanto, auferese que para qualificar um tributo como ambiental deve-se analisar a finalidade que este persegue em sua criação (aspecto teleológico), e não o seu fato gerador<sup>309</sup>. Isso poderia levar a classificar como tributo ambiental aquele cujo fato gerador não expresse diretamente um ato de degradação ambiental, a exemplo do que grava a aquisição de gasolina ou de sacos plásticos<sup>310</sup>. Assim, fixamos nosso posicionamento de que, por um lado, existem os tributos ambientais e, por outro, os tributos relacionados à questão ambiental<sup>311</sup>.

Desta forma, observamos que os tributos ambientais buscam modificar comportamentos, podendo ser denominados de *tributos ecológicos propriamente ditos*, porque possuem uma finalidade incentivadora, incidindo diretamente no

---

<sup>307</sup> Conforme veremos a seguir no tópico sobre a extrafiscalidade, a utilização do tributo pela política econômica com a finalidade “não financeira” é reconhecida pela LGT, em seu art. 2.1, sendo também constitucionalmente permitida tanto no estabelecimento de um novo tributo como em técnicas de incentivo, a exemplo das isenções, deduções, bonificações ou outra forma de diminuir as prestações tributárias, conforme STC 37/1987, FJ 16, de 26 de março, STC 186/1993, FJ 3, de 14 de junho e STC 221/1992, de 11 de dezembro.

<sup>308</sup> No mesmo sentido, *vid.* VILLAR EZCURRA, M. “Fiscalidad ambiental”, *cit.*, p. 674.

<sup>309</sup> CARBAJO VASCO, D. “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y para-fiscalidad”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 45, nº 238, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1995, p. 977; DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, *cit.*, p. 290.

<sup>310</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. “Hecho imponible o finalidad: qué califica a un tributo como ecológico?”, *Fiscalidad Ambiental* [Primer Congreso Internacional sobre Protección Fiscal del Medio Ambiente, Madrid, los días 22 a 24 de enero de 1996], Ana Yábar Sterling (ed.), Codecs, Barcelona, 1998, p. 373-374.

<sup>311</sup> A título exemplificativo, como um tributo relacionado à questão ambiental, podemos citar o Imposto sobre Sociedades (IS), que usa de benefícios fiscais para promover a proteção do meio ambiente. Assim, o Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março, pelo qual se aprova o Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades (TRLIS), no art. art. 13.2.c), que trata da provisão para riscos e gastos, determina que serão deduzíveis as dotações que as empresas dedicadas à pesca marítima e à navegação marítima e aérea realizarem para a provisão de grandes reparações que seja preciso realizar por causa de revisões gerais que obrigatoriamente tenham que ser submetidos os barcos e aeronaves.

agente poluente de tal forma que este terá que escolher conforme melhor lhe convenha economicamente para meios menos poluentes<sup>312</sup>. Nesse sentido, estes tributos extrafiscais instigam o poluidor a tomar, por si mesmo, as medidas necessárias para reduzir a poluição à menor custo<sup>313</sup>, mesmo que não obtenham receitas ou redistribuam os custos da poluição<sup>314</sup>.

Dentro destes parâmetros, cabe-nos identificar que os tributos ecológicos propriamente ditos (extrafiscais)<sup>315</sup> possuem como fato gerador<sup>316</sup> atos concretos de exploração dos recursos naturais, intentado protegê-los, sendo que constituem fatos geradores em si mesmos. Assim, e.g., pode ser o processo tecnológico poluente utilizado na fabricação de qualquer bem, a fabricação de produtos que incorporam matéria prima ou produtos intermediários obtidos de reservas de recursos protegidos, a venda da mencionada matéria prima ou de produtos intermediários protegidos, a fabricação de produtos que incorporem os recursos mencionados e que são por sua vez recebedores ou de única e imediata utilização, a produção e o intercambio de bens cuja utilização provoca danos ambientais, produtos cuja destruição pela utilização provoca poluição.

Nesta forma de tributação específica, os sujeitos passivos são determinados segundo o princípio do poluidor-pagador, recaindo a obrigação sobre as pessoas que realizem a atividade poluente. Nos tributos que gravam

---

<sup>312</sup> Cf. HERRERA MOLINA, P. M. E SERRANO ANTÓN, F. "El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de rentas?", *Noticias de la Unión Europea*, CISS, Valencia, nº 119, 1994, p. 41.

Conforme veremos no tópico II.3., normalmente será um imposto, visto que não apenas arrecadará, mas possui um fim social, qual seja, a proteção ambiental pela modificação de condutas, seja pela mudança de hábitos ou pela adoção de meios menos danosos

<sup>313</sup> Paragrafo baseado na Recomendação do Conselho nº 75/436/EURATOM, CEEA, CEE, JOCE nº L 194, de 25 de julho de 1975, pp. 1-4, 4.b).

<sup>314</sup> Como uma subcategoria dos tributos ambientais, podemos citar os tributos que têm uma *função de redistribuir o custo da reparação do meio ambiente*. Este grupo, em sua maior parte, referem-se às iniciativas de estabelecer tributos ambientais se devem pela necessidade de encontrar fontes de renda que servem para recuperar e financiar os gastos que decorrem da preservação do meio ambiente; isto é, o tributo busca repartir entre os poluidores o custo dos serviços públicos destinados a proteger e restaurar o meio ambiente, sendo denominados de *tributos ecológicos redistributivos*. Assim, via de regra, o fato gerador é a prestação de serviços públicos (e.g. serviço de reciclagem ou serviço de depuração de águas etc.), se tratando, via de regra, de taxas, preços públicos ou contribuições especiais. Nesse sentido, HERRERA MOLINA, P. M.; SERRANO ANTÓN, F. "El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de rentas?", *cit.*, p. 41).

<sup>315</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, *cit.*, pp. 61 e ss; KLUTH, W. "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la república federal alemana", *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998, p. 191.

<sup>316</sup> Cfr. AMATUCCI, A. *L'ordinamento Giuridico Financiacio*, Lorene, Napoli, 1990, pp. 576-580.

atividades industriais com efeitos poluentes, o sujeito passivo será o titular da atividade realizada. Já nos tributos em que o aspecto material do fato gerador é o consumo de um produto poluente, o sujeito passivo será o consumidor do dito produto. Por outro lado, nos tributos em que o fato gerador seja a prestação de um serviço público ou a execução de uma atividade administrativa relacionada com o meio ambiente, o sujeito passivo será a pessoa que se resulte afetada ou se beneficie pela realização das mencionadas atividades da Administração.

Sob esta ótica, o tributo ambiental propriamente dito é aquele tributo cuja base de cálculo é uma unidade física ou um substituto do mesmo (e.g., gigajoules, unidades de produtos, substâncias químicas, composição etc. de algo que tem um comprovado impacto negativo específico sobre o meio ambiente<sup>317</sup>, podendo incidir sobre a energia, os transportes, as poluições e os usos dos recursos naturais.

Assim, para a quantificação da base de cálculo, poderá se utilizar dos métodos de estimação direta, estimação objetiva ou até mesmo indireta em casos excepcionais. Pela estimação direta, a base de cálculo será medida diretamente, isto é, procurará a quantificação real da matéria submetida à tributação, que idealmente deveria ser aplicado em um tributo que grave certos efluentes, através da medição da qualidade e do volume de tais despejos. Já pelo método de estimação objetiva, considerado como “mais imperfeito” que a estimação direta, a medição da base de cálculo se dá pela utilização de indicadores indiretos de quantificação do comportamento ambiental gravado (fato gerador), que no exemplo anterior, se daria através do consumo de água de cada unidade família, ou pelo tipo de setor produtivo ou ainda pela atividade desempenhada pelo sujeito passivo que emite o efluente, no caso das empresas ou de outras atividades profissionais. O método de estimação objetiva não garante uma medição real ou correta como ocorre com o uso do método direto, mas atinge uma aproximação da quantificação do fato gerador, justificando-se o seu uso por sua praticidade ou pela falta de tecnologia para o emprego da estimação direta, o que o converte em um método alternativo para viabilização da imposição ambiental. Por fim, o método de

---

<sup>317</sup> Cf. EUROSTAT. *Environmental Taxes: a Statistical Guide*, Methods and Nomenclatures, theme 2, Economy and Finance, Eurostat, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 2001, p. 31.

estimação indireta pode ser utilizado nos casos do art. 53.1 da LGT, em que haja anomalias no resultado da amostragem, ausência de dados, irregularidades na obtenção dos mesmos ou quando o sujeito passivo ofereça resistência, obstrução ou negativa à atuação comprobatória da Administração, caso em que se utilizarão os valores máximos permitidos.

A alíquota pode ser: a) *única para todos os poluidores*, quando os problemas ambientais revelam-se uniformes e que não importa a localização dos agentes; os benefícios da taxa única são a garantia da adequada distribuição de responsabilidades de despoluir entre os poluidores, além de facilitar a aplicação e administração dos impostos ambientais; b) *variável entre poluidores segundo sua localização*, para os problemas ambientais que não sejam uniformes, por possuírem poluidores que geram diferentes danos segundo sua localização geográfica; os agentes que causam maiores efeitos ambientais negativos terão uma alíquota maior que aqueles que possuem atitudes mais respeitadas ao ambiente; c) *variável segundo o nível de emissões*, utilizado normalmente para potenciar uma melhor aceitação social do tributo, gravando mais a quem realize maior deterioração ambiental pelas atuações ou substâncias poluentes<sup>318</sup>. Neste último caso, as alíquotas podem ser: a) *crescente* segundo o nível de emissão, que busca gravar mais aos mais poluentes e acentuar os incentivos para a redução continuada da deterioração ambiental; b) *decrecente* segundo o nível de emissão, que habitualmente reflete objetivos ambientais secundários em relação a objetivos de natureza econômica, especialmente os relacionados com as questões de competitividade internacional<sup>319</sup>.

Fixada a natureza dos tributos ambientais e dos tributos relacionados à questão ambiental, passamos a subclassificação dos tributos ambientais segundo as imposições sobre produtos e as imposições sobre emissões<sup>320</sup>. Assim, os

---

<sup>318</sup> Cf. ALARCÓN GARCÍA, G. *Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico*, cit., p. 721.

<sup>319</sup> *Vid.* GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., pp. 22-26.

<sup>320</sup> Nesse sentido, *vid.* COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO. *Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno*, COM (97) 9 final, de 26 de março de 1997, pp. 4 e ss.; AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE. *Impuestos Ambientales: Aplicación y Efectividad Medioambiental*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Copenhague, 1996; e OCDE. *Los Impuestos Ambientales en los Países de la OECD*, OECD, 1995).

*tributos sobre produtos* consideram como fato impositivo a produção e o consumo de determinados bens cujo uso é nocivo para o meio natural. Via de regra, estes tributos utilizam métodos baseados em indícios para calcular a base de cálculo, se subdividindo por um lado em aqueles que submetem a gravame pelo consumo de determinados bens de produção, sejam matérias primas ou intermédias (tributos sobre os processos produtivos ou sobre *inputs*), e por outro, os que submetem a tributação o consumo de produtos acabados (tributos sobre o consumo final ou sobre *outputs*). Por exemplo, na produção de combustíveis fósseis, quando se tributa a quantidade de carbono que possui determinado combustível (bem de produção) e os tributos que gravam o consumo final que geram consequências ambientais negativas. Já os *tributos sobre emissões*, também denominados de *ordenação* ou *puros*, são os que gravam as unidades emitidas de poluição. Seu objetivo é incrementar o custo de um comportamento que lesa o ambiente impactado, permitindo escolher a estratégia mais econômica para reduzir suas emissões e promover sua sustentabilidade. Assim, são tributadas as unidades de poluição emitidas, impondo um custo ao comportamento danoso, qual seja, o valor da degradação causada pela emissão contaminante.

Nesse sentido, o professor VAQUERA GARCÍA defende que a tributação ambiental deveria se concentrar prioritariamente sobre os produtos e não sobre as

---

Tratando da classificação dos tributos extrafiscais ambientais, que CASALTA NABAIS denomina de “tributos de conformação ambiental”, os divide em: a) de *orientação* - têm por objetivo “impedir encargos ambientais ou desenvolver comportamentos filoambientais”; b) de *utilização* - destinam-se a “contribuir para a utilização de bens e meios ambientais”; c) e de *compensação* - têm por fim “compensar economicamente as vantagens (expressadas em menores custos) resultantes da utilização dos meios ambientais pelos seus utilizadores sem a adoção das correspondentes medidas de proteção ambiental” (CASALTA NABAIS, J. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 267). Preferimos não adotar esta classificação, considerando que acreditamos que todos os tributos ambientais possuem um objetivo orientador, e por vezes podem se identificar as três divisões no mesmo tributo.

Outra classificação, adotada por NORREGAARD e REPELIN-HILL, identifica que as medidas tributárias relacionadas ao meio ambiente não tem um consenso internacional e englobam: a) impostos sobre as emissões, com tipos que variam em função dos volumes de emissão e do grau de poluição (impostos pigouvianos); b) impostos indiretos, que recaem tanto sobre os insumos do processo produtivo, como sobre os bens ou serviço de consumo final, na medida que causam uma lesão ao meio ambiente (e.g., impostos sobre o consumo de combustíveis); c) disposições sobre outros impostos relacionados com o meio ambiente; d) disposições que abarcam benefícios fiscais (e.g., depreciações aceleradas, bonificações ou tipos inferiores para investimentos ambientais, em geral relacionados com o controle da poluição e com os consumos energéticos eficientes). (NORREGAARD, J. e REPELIN-HILL, V. *Control de la Contaminación Mediante el Uso de Impuesto y Licencias Negociables*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2000, pp. 2-3). Para um maior aprofundamento sobre todas estas categorias e suas aplicações nos Estados-Membros europeus, *vid.* GUERVÓS MAILLO, M. Á. “Los recargos autonómicos como instrumento de protección ambiental”, *Fiscalidad Ambiental*, ed. Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998, pp.406-409.

emissões em si. Difere o autor entre tributos *a priori* e *a posteriori*. Assim, os tributos *a priori* atuam antes do fenômeno poluente e os fatos geradores incidem sobre a fabricação ou aquisição de bens que podem degradar a natureza, bem como os seus processos tecnológicos de produção. Por outro lado, os tributos *a posteriori* atuam com posterioridade à produção da poluição ou à deterioração da natureza<sup>321</sup>. Em sentido contrário, os economistas<sup>322</sup> preferem defender a tributação sobre emissões, pois em teoria pode se medir pela estimação direta as quantidades de unidades poluentes, o que pode efetivamente induzir as empresas a reduzir suas emissões, até o nível em que o custo adicional de reduzir a poluição se iguala com a alíquota que devem pagar<sup>323</sup>. Contudo, deve-se reafirmar que a complexidade deste tipo de tributos radica que na sua quantificação, que depender de parâmetros alheios ao Direito ou à Economia, e próximos às ciências técnico-experimentais, exigindo o apoio de especialistas destas áreas para a criação de normas e sua aplicação (medição, fiscalização etc.). É por isso que estes tipos de tributos, ainda quando são os idôneos para evitar as condutas nocivas, podem apresentar problemas de integração no sistema fiscal e de aplicação dos mesmos pelas autoridades fiscais, conforme estudaremos a seguir nos tópicos II.2. e II.3.

Apesar das duas correntes citadas, acreditamos que cada uma das imposições, seja sobre os produtos ou sobre as emissões, possuem peculiaridades melhor aplicáveis a cada caso. Por um lado, os tributos sobre emissões são mais adequados quando o consumo do meio ambiente se realizam, independentemente da imposição ambiental, fazendo com que essa atuação nociva seja mitigada pelos ingressos obtidos. Por outro lado, os tributos sobre a produção possuem um modelo mais simples, sendo mais fáceis de aplicar ao mesmo tempo em que sua eficácia arrecadatória é maior e o seu custo administrativo é menor, entre outras razões porque utilizam os mesmo procedimentos dos demais tributos do sistema tributário, motivo pelo qual acreditamos que tenham aumentado consideravelmente quando comparados com

---

<sup>321</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 135-144.

<sup>322</sup> Nesse sentido, *vid.* GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., p. 45.

<sup>323</sup> Desta maneira, na medida em que os diferentes poluidores do ambiente utilizem a opção da redução das emissões que lhes represente a opção mais barata, o custo global da redução de poluição se minimizará (BOVÉ SANS, M. A. *Instrumentos para Corregir las Externalidades Negativas*, Reus, Madrid, 2002, p. 12).

os tributos ambientais sobre emissões. Não obstante, a eficácia de cada uma destas formas de tributação dependerá da correlação que se estabeleça entre a utilização do meio natural, via aplicação de ingressos obtidos por este conceito, bem a consecução de desincentivar a utilização dos recursos naturais ou da diminuição de determinados produtos. Ou seja, a efetividade somente poderá ser medida pelo impacto positivo que causar ao meio ambiente<sup>324</sup>.

Complementando os tributos ambientais, devemos fazer uma breve referencia aos *elementos ambientais que incidem nos tributos fiscais*. Assim, não há a criação de figuras tributárias independentes, mas sim se utiliza dos tributos vigentes para introduzir neles medidas tendentes a melhorar o meio ambiente. Ou seja, há uma justaposição sobre as figuras já tributárias existentes. Utilizando-se da vigência de tributos cuja natureza e objeto não estão relacionados com a melhora ou a proteção do meio ambiente, se introduzem elementos nestes que, servindo-se da quantificação do mesmo, estejam relacionados com determinados comportamentos dos agentes econômicos que pretendam a melhora ou proteção do meio. Se concretizam pelos instrumentos financeiros de natureza positiva relacionados à receita pública estudados no Capítulo I, em que a regulação normalmente se dá através de isenções, aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos de caráter geral, ou introdução de deduções sobre a cota, o que

---

<sup>324</sup> Por outro lado, ALARCÓN GARCIA ainda classifica os tributos ambientais segundo a localização geográfica do problema ambiental, dividindo-os em: globais, regionais e internos. Os *tributos ambientais globais* almejam evitar em nível planetário a deterioração ambiental, tornado principalmente elucidativo quando tratamos de problemas ambientais globais como a mudança climática, causada pelas crescentes concentrações de dióxido de carbono na atmosfera, que afeta a toda a geografia terrestre sem que importe a origem das emissões causadas por este fenômeno. Defende a autora que esses problemas globais seriam mais bem administrados por uma autoridade supranacional que, utilizando-se da alternativa tributária, seria responsável por instituir impostos e velar por sua aplicação. Advertem GAGO RODRÍGUEZ e LABANDEIRA VILLOT que com a presente ausência dessa estrutura institucional, os vários governos se enfrentam para conseguir chegar a um consenso e coordenar os impostos ambientais que possam ser estabelecidos nesse contexto (GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., p. 48).

Já os *tributos ambientais regionais* são aplicados quando o problema ambiental afeta um número limitado de países próximos, ao passo que os *tributos ambientais internos* são tributos que pretendem atacar problemas ambientais produzidos dentro dos limites internos de cada país. Cf. ALARCÓN GARCIA, G. *Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico*, cit., pp. 721 e ss.

Apesar da existência desta classificação, não acreditamos que possua maior importância na estruturação dos tributos ambientais, visto que sua relevância apenas está na caracterização do tributo segundo o seu alcance geográfico, o que é facilmente identificável pela sua adjetivação.

implica, em definitivo, um menor gravame efetivo em relação o regime geral de um tributo<sup>325</sup>.

---

<sup>325</sup> Este é caso art. 39 do TRLIS trata das deduções por investimentos ambientais, determinando em seu inciso 1 que os investimentos realizados em bens do ativo material destinados à proteção do meio ambiente que sejam referentes à instalações que evitem: a) a poluição atmosférica procedente de instalações industriais, b) a poluição de águas superficiais, subterrâneas e marinhas; c) a redução, recuperação e tratamento de resíduos industriais para a melhora da normativa vigente nestas esferas de atuação. Todos estes investimentos darão direito a praticar uma dedução na cota integral de 10% dos investimentos que estejam incluídos em programas, convênios ou acordos com a Administração competente em matéria de meio ambiente, quem deverá expedir o *certificado de convalidação do investimento*, que atualmente é emitido atualmente pelas *Consejerías de Medio Ambiente*. Nesse sentido, para que estes investimentos sejam deduzíveis devem cumprir a normativa vigente sobre o meio ambiente que trate das emissões à atmosfera, às águas, bem como pela produção, recuperação e tratamento dos resíduos industriais ou para melhorar as exigências estabelecidas nestas normas. O investimento cumprirá os requisitos sempre que seja efetuado dentro dos prazos e nas condições previstas no IS.

Já o inciso 2 do art. 39 do IS, que veio a ter nova redação com a Lei 25/2006, 17 de julho (BOE nº 170 de 18/07/2006), pelo qual se aprova também aplica a dedução de 10% da cota integral no caso de aquisição de novos veículos industriais ou comerciais de transporte por estradas, somente para a parte do investimento que por regulamento se determine que contribui de maneira efetiva a redução da poluição atmosférica. Atente-se que na redação original da Lei do IS se contemplava a aplicação de uma dedução na cota integral do IS de 10% dos investimentos realizados na aquisição de novos veículos industriais ou comerciais de transporte por estradas, na parte de investimento que contribua de maneira efetiva para a redução da poluição atmosférica, de acordo com o previsto no art. 37, do Real Decreto 1777/2004, de 30 de julho (BOE nº 189 de 06/08/2004), pelo qual se aprova o Regulamento do Imposto de Sociedades.

Por outro lado, o inciso 3, do mesmo art. 39, estabelece a dedução de 10% nos investimentos realizados em bens de ativo material *novos* destinados ao aproveitamento de fontes de energias renováveis consistentes em instalações e equipamentos com qualquer das seguintes finalidades: aproveitamento de energia solar para sua transformação em calor ou eletricidade; aproveitamento como combustível dos resíduos urbanos ou de biomassa procedente de resíduos de indústrias agrícolas e florestais, de resíduos agrícolas e florestais e de cultivos energéticos para sua transformação em calor ou eletricidade; tratamento de resíduos biodegradáveis procedentes de explorações pecuárias, de estações de depuração de águas residuais, de efluentes industriais ou de resíduos sólidos urbanos para sua transformação em biogás; tratamento de produtos agrícolas, florestais ou óleos usados para sua transformação em biocombustíveis (bioetanol ou biodiesel).

Observe-se que a parte do investimento financiado por subvenções para as sociedades não dará direito as mencionadas deduções (cf. art. 39.4). Destaque-se ainda que esta Lei é desenvolvida pelo Regulamento do Imposto sobre Sociedades, Real Decreto 1777/2004, de 30 de julho, que nos arts. 33 a 38, trata das deduções por investimentos ambientais. Nesse sentido, estes benefícios do IS têm por finalidade motivar determinados investimentos reduzindo a carga tributária das organizações, destacando-se este imposto por prever a possibilidade de dedução na cota integral de 10% dos investimentos realizados em bens do ativo material destinados à proteção do meio ambiente, ou de 12% no caso de aquisição de veículos novos industriais ou comerciais para o transporte por estradas



Pode-se afirmar então que estes elementos ambientais nos tributos são constituídos pelos incentivos fiscais para uma melhora e proteção do meio ambiente, já que com estas medidas, se diferem e/ou reduzem as obrigações dos agentes recompensados. Assim, podemos subdividi-los em dois grupos: a) *incentivos por investimentos em tecnologias mais limpas*, através da redução do pagamento impositivo, com a diminuição do valor líquido do tributo para o agente incentivado, pela redução dos gastos que realizou com a aquisição de equipamentos de descontaminação, bem como para a amortização acelerada dos mesmos; b) *créditos impositivos*, em que o incentivo consiste em uma diminuição do pagamento impositivo total, sendo que o setor público assume parte do custo da inversão que realiza o agente – normalmente se usam em forma de benefícios fiscais nas cotas da imposição direta por ações favoráveis ao meio ambiente.

Estes mecanismos permitem reduzir a poluição de maneira eficiente, mas podem apresentar alguns problemas. Alguns têm natureza meramente informativa, já que é muito difícil medir o esforço das empresas em despoluir, outros estão apenas relacionados com os custos orçamentais, bem como existem incentivos que não respeitam o princípio do poluidor-pagador. Por outro lado, podem ser menos efetivos que a extrafiscalidade ambiental em termos de notoriedade, no sentido de que pode passar despercebido; contudo têm a grande vantagem de preparar a consciência social e econômica para uma tributação ambiental específica. Não obstante, conforme visto no Capítulo I, o investimento em novas tecnologias limpas podem desempenhar um importante papel, portanto não podem ser desconsideradas no caso de um intervenção no meio ambiente.

---

Para maior aprofundamento sobre a matéria, *vid.* BILBAO ESTRADA, I; e MATEOS ANSÓTIGUI, A. I. "La planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a través de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>", *Tribuna Fiscal*, nº 194, CISS, Valencia, 2006, pp. 16-31; GARCÍA IZQUIERDO, S. "La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 254, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 11 de maio de 2004, pp. 3-30; BOKOBO MOICHE, S. "Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (Compendio), tomo 2, La Ley-Actualidad, Madrid, 2001, pp. 1341-1374; ORÓN MORATAL, G. "La Fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales (I)", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros*, nº 5, Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros, Lorca, 2006, pág.7-25; MATA RODRÍGUEZ, M. "Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente: especial referencia a los residuos industriales", *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 4, Aranzadi, Pamplona, feb. 2000, pp. 39-46; CRESPO MIEGIMOLLE, M. *Impuesto sobre Sociedades*, Thomson Aranzadi: Cizur Menor (Navarra), 2007, pp. 457-460.

## **II.2. Fundamentos jurídico-constitucionais da extrafiscalidade ambiental na Espanha**

Identificado o tributo ambiental como uma forma de intervenção do Estado no meio ambiente, bem como sua limitação conceitual e classificação, devemos estudar de que forma se integra no ordenamento jurídico espanhol. Assim, cada figura tributária concreta forma parte dos instrumentos de que dispõe o Estado (em sentido amplo, incluindo também dentro dos poderes das CCAA) para a consecução fins econômicos e sociais constitucionalmente determinados. Apesar da ausência constitucional expressa no art. 31 para a instituição de tributos extrafiscais, a sistemática da Carta Magna<sup>326</sup> compele a reconhecer objetivos marcados pelos princípios diretores da política social e econômica (entre os que se encontram os de preservação do meio ambiente), bem como o pelo imperativo jurídico do art. 2.1 da LGT e pela construção jurisdicional (principalmente as SSTC 37/1987, 26 de março, e 186/1993, 7 de junho), constituem os pilares da fundamentação constitucional dos tributos ambientais na Espanha. Desta forma, estudando o tributo ambiental no cenário jurídico-espanhol, cabe-nos explicar a natureza extrafiscal dos tributos e sua legalidade no sistema constitucional, verificando os seus limites nos princípios materiais de justiça tributária e a influência que sofre pelo princípio do poluidor-pagador, para finalmente identificar as figuras tributárias que podem ser aplicadas em caso concreto.

---

<sup>326</sup> BOE nº 311 de 29/12/1978.

### **II.2.1. A natureza extrafiscal dos tributos ambientais e sua legitimidade no sistema constitucional<sup>327</sup>**

Neste tópico será estruturada a extrafiscalidade, partindo inicialmente dos parâmetros que os distinguem dos tributos fiscais, para posteriormente estudar a evolução da acepção extrafiscal dos tributos no plano doutrinário e jurisprudencial na Espanha, determinando por último os limites a que estão submetidos estas imposições.

Assim, antes de adentrar na extrafiscalidade propriamente dita, deve-se fazer uma delimitação do perfil dos tributos fiscais segundo os parâmetros financeiros e tributários da constituição, *i.e.*, dentro da denominada Constituição Financeira<sup>328</sup>, para posteriormente poder distinguir estes tributos de carácter geral dos denominados extrafiscais. Dentro desse contexto, o Direito financeiro e tributário não deve somente ser considerado apenas pelos princípios tributários e da despesa pública, segundo o art. 31 da CE, mas também pelos valores que estão arraigados no conceito de Estado social e democrático de Direito, revelando-se também através dos princípios como segurança jurídica, tipicidade dos fatos geradores, praticidade, proporcionalidade e relacionados com o Direito penal

---

<sup>327</sup> Os tributos extrafiscais também são denominados de não-fiscais, sem fins contributivos ou ainda de ordenamento.

A distinção entre os tributos fiscais e de ordenamento foi pela primeira vez realizada por VON PRITTWITZ. *Theorie der Steuer und Zölle*, 1842, pp. 309 e ss., conforme cita GERLOFF, W; e NEUMARK, F. *Tratado de Fiananzas*, vol. II, Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 214.

Muitos autores tem criticado a terminologia “extrafiscal”. Nesse sentido, o professor VAQUERA GARCÍA defende o uso da denominação de tributos com “fins não-fiscais”, visto que acredita que não se pode defender tributos fora do sistema fiscal e que, portanto, a existência de tributos “extrafiscais” seria uma incongruência, justamente porque seriam figuras fora do sistema tributário, o que de fato não ocorre (*vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, *cit.*, pp. 80). Outros tem defendido o uso do termo “ultrafiscalidade”, em que o prefixo ultra daria a acepção de algo que supera ou que vai além ou que soma-se (RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La alternativa Fiscal Verde*, *cit.*, 2004, p. 440).

No entanto, como já está consolidado na doutrina e jurisprudência, preferimos manter a denominação de tributos “extrafiscais”, especialmente porque designa corretamente a tributos que possuem traços que não correspondem com a figura clássica dos tributos fiscais. Nesse mesmo sentido, *vid.* VARONA ALABERN, J. E. “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *cit.*, p. 58).

<sup>328</sup> O conceito Constituição Financeira engloba a ordem constitucional que afeta a atividade financeira como atividade que está dentro da constituição e condiciona todo o ordenamento jurídico (cf. GARCÍA NOVOA, C. “El concepto constitucional del tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la constitución”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 242. Em sentido contrario, o professor YEBRA MARTUL-ORTEGA entende mais restritamente o conceito de Constituição Financeira, defendendo que o conceito exclusivamente de questões financeiras constitucionais, “questões da atividade financeira ou da chamada Fazenda Pública que estão normatizadas ao mais alto nível” (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *Constitución Financiera Española: Veintecinco Años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 27).

sancionador tributário<sup>329</sup>. Portanto, deve-se partir da premissa que o estudo constitucional da atividade financeira exige que o tributo seja estudado como instrumento que aplica um dever constitucional, devendo-se esta análise considerar os princípios gerais de interpretação constitucional e da evolução da jurisprudência do TC.

Para a análise do tributo como instituto jurídico, devem-se verificar seus elementos essenciais<sup>330</sup>. Cabe destacar que não são suficientes as definições do art. 2.1 da LGT<sup>331</sup> e a interpretação do TC, que na STC 182/1997, de 28 de outubro, FJ 15, determinou que “[...] sem que seja necessário entrar aqui em maiores precisões basta dizer que os tributos, desde a perspectiva constitucional são prestações patrimoniais coativas que se satisfazem, direta ou indiretamente, aos entes públicos com a finalidade de contribuir à manutenção dos gastos públicos”. Assim, limitar o conceito de tributo aos três fatores citados (prestações patrimoniais coativas, cobrança por um ente público e finalidade contributiva) não são suficientes para compreender as bases constitucionais sobre o qual se estabelece o instituto.

Primeiramente, conforme a STC 185/1995, de 14 de dezembro, FJ 3, o tributo, como parte do gênero prestações patrimoniais públicas, deve ser uma *prestação patrimonial de natureza coativa*. Este conceito formulado pelo TC, não é material, mas sim um conceito constitucional do tributo a partir do princípio da legalidade<sup>332</sup>, fazendo com que a concepção sobre o tributo seja vinculada a ideia de prestação patrimonial de caráter público, ou seja, em que há uma ausência de

---

<sup>329</sup> Nesse sentido, a STC 182/1997, de 28 de outubro, reafirma o estudo da matéria sobre uma ótica dos deveres fundamentais, ao compreender que a Constituição conecta com estes deveres o critério da capacidade econômica, relacionando este princípio não como uma figura tributária particular, mas com o conjunto do sistema tributário.

<sup>330</sup> Vid. VEGA HERRERO, M. E MUÑOZ DEL CASTILLO, L. L. “Tributos y obligaciones tributarias”, *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, p. 77; FALCÓN Y TELLÁ, R. “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, *Estudios Jurídicos en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de la Universidad de Córdoba*, Córdoba, 1991, p. 254; e FALCÓN Y TELLÁ, R. “El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran”, *Estudios Financieros: Homenaje al Profesor Vicente-Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1996, pp. 128 e ss.

<sup>331</sup> Que qualifica o tributo como um “ingresso público que consiste em prestações pecuniárias exigidas por uma Administração pública como consequência da realização da hipótese de fato ao que a Lei vincula o dever de contribuir com o fim primordial de obter os ingressos necessários para a manutenção das despesas públicas”.

<sup>332</sup> Vid. RAMALLO MASSANET, J. “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90, Civitas, Madrid, 1996, p. 261.

liberdade ou espontaneidade por parte do cidadão e quando haja o estabelecimento unilateral da obrigação de pagar por parte do poder público sem o concurso da vontade do sujeito chamado a satisfazer esta obrigação<sup>333</sup>. Destaque-se que a coação não se refere à receptação do serviço, mas nos ingressos exigidos pela prestação destes serviços, e que os ingressos obtidos sejam destinados à manutenção dos gastos públicos com independência de quem seja o ente que os obtém<sup>334</sup>. É a decisão unilateral que os poderes públicos têm para fazer cumprir o dever de contribuir, sendo realizado através da legalidade e da justiça tributária<sup>335</sup>.

Em segundo lugar, o tributo tem caráter *contributivo*<sup>336</sup>, sendo influenciado pela capacidade contributiva<sup>337</sup>. A contribuição é consequência da natureza do tributo com o instrumento para realizar o dever de contribuir do art. 31.1 da CE, destinando-se à manutenção dos gastos públicos<sup>338</sup>. É uma obrigação que decorre de “buscar a riqueza onde se encontra” (STC 221/1992, de 11 de dezembro, FJ 4), devendo o princípio da capacidade contributiva ser inspirado nos princípios de igualdade e progressividade para que o tributo seja considerado justo (STC 27/1981, de 20 de julho, FJ 4)<sup>339</sup>.

---

<sup>333</sup> Desta forma, a STC 185/1995, FJ 3 afirma que “o decisivo na hora de elucidar se uma prestação patrimonial é coativamente imposta radica em averiguar se a hipótese de fato que da lugar à obrigação foi ou não realizada de forma livre ou espontânea pelo sujeito obrigado ou se na origem da constituição de obrigação há ocorrido também sua livre vontade ao solicitar o bem de domínio público, o serviço ou a atuação administrativa de cuja realização surge a referida obrigação”.

<sup>334</sup> LOZANO SERRANO, C. “Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, Civitas, Madrid, 2002, pp. 669-670.

<sup>335</sup> A STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3, determina que “esta recepção constitucional do dever de contribuir configura um mandato que vincula tanto os poderes públicos como aos cidadão e incide na natureza mesma da relação tributária”. *Vid.* GARCÍA NOVOA, C. “El concepto constitucional del tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la constitución”, *cit.*, p. 256.

<sup>336</sup> Nesse sentido, *vid.* PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 14, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972, p. 223.

<sup>337</sup> Para um estudo da evolução histórica do art. 31, da CE, e do princípio da capacidade econômica, *vid.* YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Artículo 31 de la Constitución española: veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, nº 28, Editorial de Derecho Financiero: Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1998, pp. 503-505.

<sup>338</sup> *Vid.* LOZANO SERRANO, C. “Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios”, *cit.*, pp. 669 e ss.

<sup>339</sup> Contudo, como veremos a seguir no tópico II.2.2., a definição e alcance do princípio da capacidade econômica são incertos. Também, quando tratarmos dos limites dos tributos extrafiscais, verificaremos que a capacidade econômica poderá ceder lugar a outros critérios, mas nunca será vulnerado

Em terceiro lugar, sendo a função financeira pública baseada no dever de contribuir para a manutenção dos gastos públicos, constituída pelo binômio “ingresso-gasto”<sup>340</sup>, o tributo possui a característica de *cessão definitiva de riqueza* (STC 233/1999, de 16 de dezembro, FJ 32). Esta cessão de definitiva de riqueza será prioritariamente em dinheiro<sup>341</sup>.

Em quarto lugar, *o destinatário da obrigação constitucional de fazer efetivo o dever de contribuir são os poderes públicos* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3), mesmo que os ingressos sejam obtidos por entidades privadas que prestam o serviço de caráter público.

Em quinto lugar, deve haver a *integração de um sistema tributário justo*, segundo o art. 31.1 da CE<sup>342</sup>, sendo o “sistema tributário” compreendido como o conjunto de tributos vigente em um ordenamento, o que exclui qualquer justaposição de tributos<sup>343</sup>, inerente ao próprio conceito de “sistematização”<sup>344</sup>. Conforme a STC 27/1981, de 20 de julho, é o sistema tributário e não o tributo considerado individualmente que prega a justiça tributária do art. 31.1: é o sistema em conjunto que atribuem os efeitos redistributivos que estão na base do dever de contribuir<sup>345</sup>. Assim, este sistema permite que sejam efetivados os princípios do art. 31.1 da CE, *e.g.*, da generalidade, da progressividade e não-confiscatoriedade (STC 150/1990, de 4 de outubro, FJ 9 e a STC 233/1990, de 16 de dezembro, FJ

---

sentido contrario, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. “Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias”, *Revista española de Derecho Constitucional*, año nº 23, nº 68, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 11-87.

<sup>340</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 207, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1990, p. 494.

<sup>341</sup> PALAO PABOADA, C. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 319-320.

<sup>342</sup> Para maiores aprofundamentos, *vid.* LOZANO SERRANO, C. “Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios”, *cit.*, p. 25; e Amatucci, A. “La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 19 e ss.

<sup>343</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Presentación”, *Las Reformas Fiscales en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 16.

<sup>344</sup> GARCÍA NOVOA, C. “El concepto constitucional del tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la constitución”, *cit.*, p. 265.

<sup>345</sup> VILLAR PALASÍ, J. L. “Fisco versus Administración; la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, nº 24, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1957, pp. 26-27.

23), bem como permite o equilíbrio e coordenação do sistema tributário na organização territorial entre Estado e CCAA (através dos princípios da separação, territorialidade e de não interferência econômica – STC 37/1981, de 16 de novembro<sup>346</sup>).

Em sexto lugar, o tributo *não é uma sanção por um ato ilícito*<sup>347</sup>, ou seja, o tributo busca recair sobre atos lícitos, natureza esta que distingue da sanção, que não busca arrecadar, mas punir uma conduta antijurídica<sup>348</sup>. Entretanto, não se pode afirmar que porque os tributos não supõem uma sanção de um ilícito, sempre deverão gravar fatos lícitos: significa que o tributo não tem uma finalidade sancionadora, mas pode ter um efeito sancionador quando se considera a função preventiva do direito repressivo<sup>349</sup>. Ou seja, passa a legitimar a própria natureza dos tributos ambientais, sem desvirtuar o instituto da extrafiscalidade, servindo para dissuadir certos comportamentos<sup>350</sup>. Apesar de nosso posicionamento, a matéria não é pacífica sobre este ponto, sendo que preferimos manter este posicionamento, pois, conforme analisado até aqui, o uso da tributação ambiental pode gerar consideráveis vantagens quando comparado com os métodos diretos e, conseqüentemente, o instituto deve ser facilitado por meio da legislação existente, motivo pelo qual não haveria outra melhor interpretação.

Delimitados estes critérios que qualificam um tributo fiscal, passamos a distingui-lo do tributo extrafiscal. Vimos que o tributo fiscal tem a função precípua

---

<sup>346</sup> Cf. CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario: Parte General*, 12ª ed., Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 514.

<sup>347</sup> MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 92.

<sup>348</sup> VARONA ALABERN, J. E. “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. I, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010, p. 56.

Por outro lado, a STC 276/2000, de 16 de novembro, entendeu que a lei que denomina de tributo que não se estabeleça como consequência de uma circunstância reveladora de riqueza, não significa que seja um tributo inconstitucional, mas que simplesmente não é um tributo.

<sup>349</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N., “La causa ilícita como causa impositionis (la causa impositionis vista desde el problema de las actividades ilícitas)”, *Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2002, p. 317.

<sup>350</sup> Vid. os seus defensores na doutrina espanhola, dentre outros, ROSEMBUJ, T. “Incentivos económicos para la protección del medio ambiente”, *Revista de Economía y de la Empresa*, BBVA-Archivo Histórico, Bilbao, nº 15, 1992, p. 49; HERRERA MOLINA, P. M. “El principio ‘quien contamina, paga’ desde la perspectiva jurídica”, cit., p. 84; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, cit., p. 24 e ss; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los tributos con fines no financieros”, *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, vol. II, Eudema, Madrid, 1992, p. 112.

de fazer valer o dever de contribuir à manutenção dos gastos públicos (art. 31.1 da CE). Assim, o tributo tem uma instrumentalidade de segundo grau para a obtenção de meios econômicos para desenvolver atividades públicas. Não obstante, o tributo em vez de ser usado para a obtenção de ingressos econômicos, pode se transformar ele mesmo em um instrumento econômico, convertendo-se em um instrumento de primeiro grau. Portanto, o tributo pode: a) ter o objetivo de arrecadar recursos para o Estado, com o fim de promover a sustentação das necessidades públicas, como concretização do dever de contribuir; ou b) pode ser um instrumento de política social ou econômica, com o objetivo de conduzir a diversos fins de interesse geral<sup>351</sup>.

Isso faz com que se permita que o tributo seja utilizado para a obtenção de fins extrafiscais<sup>352</sup>, como um instrumento para atingir finalidades materiais, *e.g.*, promover condições mais favoráveis para o progresso social e econômico (art. 40.1 da CE), evitar a especulação imobiliária (art. 47 da CE), ou proteger o meio ambiente (art. 45 da CE), como visto no Capítulo I. Portanto, há uma revisão do conceito clássico de tributo considerando sua função como meio para realizar o dever de contribuir à manutenção dos gastos públicos, segundo a capacidade econômica dos contribuintes. De fato, a extrafiscalidade “significa ruptura com a imposição clássica, orientada unicamente às finalidades arrecadatórias e a admissão dos fins diferentes aos estritamente fiscais como uma normal expressão da tributação de nossos dias”<sup>353</sup> e, ao mesmo tempo, é uma exceção à clássica definição de capacidade econômica como limite qualitativo à soberania do legislador tributário, que determinava a inconstitucionalidade de qualquer tributo que não observasse o referido princípio. Desta forma, o uso do sistema tributário para a proteção do meio ambiente, exige a superação de alguns problemas em

---

<sup>351</sup> A exemplo dos que fomentam certo setor da economia ou os tributos aduaneiros que visam proteger o mercado interno.

<sup>352</sup> Nesse sentido, CASADO OLLERO ensina que “é evidente que o princípio da instrumentalidade no tributo conta com suficiente respaldo normativo na Constituição de 1978, até o ponto de se ter possibilitado sustentar que o indicado princípio de instrumentalidade impositiva aparece como fruto, inclusivamente direto, de alguns preceitos constitucionais” (CASADO OLLERO, G. *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, p. 87. *Vid.* também CHECA GONZÁLEZ, C. “El impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza (comentario a la sentencia 37/1987, de 26 de marzo)”, *Impuestos*, Madrid, 1987, pp. 672 e ss.).

<sup>353</sup> GARCÍA NOVOA, C. “El concepto constitucional del tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la constitución”, *cit.*, p. 270.



relação ao uso dos tributos extrafiscais. Mesmo que cientes da possibilidade de sua instituição pelo sistema tributário espanhol, verifica-se que a realização e concretização traz consigo diversas dificuldades, não somente em relação à sua finalidade, mas também em relação com aspectos mais intrínsecos, e.g., como a possibilidade de contraposição com o princípio da capacidade contributiva. Por estas razões, torna-se imprescindível uma análise prévia dessas questões antes de adentrar propriamente nos tributos sobre emissões de efluentes terra-mar.

O art. 2.1 da LGT determina que os tributos, além de ser meios para obter recursos necessários para suportar os gastos públicos, poderão ser utilizados como instrumento da política econômica geral e para realizar os princípios e fins contidos na Constituição espanhola<sup>354</sup>. Portanto, é possível a utilização de instrumentos tributários com fins extrafiscais como mecanismos de promoção ou desincentivação. O referido artigo, não somente inclui dentre os fins extrafiscais os relativos à política econômica em geral, mas também todos os demais fins constitucionais, mesmo que não estejam vinculados à política econômica, ou seja, engloba de forma positiva os objetivos sociais, ambientais e qualquer outro protegido pela constituição<sup>355</sup>. Nesse sentido, a extrafiscalidade pode ser utilizada para estimular a preservação e tutela do meio ambiente, ou também para dissuadir sua deterioração, sendo uma das opções para a consecução de finalidades sociais pelo legislador, perfeitamente justificadas no contexto social imperante na atualidade. Assim, o conceito de tributação extrafiscal trata da utilização de tributos, como um instrumento para alcançar fins primordialmente dirigidos a aspectos não- arrecadatórios, sendo que estes fins não-fiscais podem ter cunho social, político ou econômico, como ocorre no caso dos tributos ambientais. Por outro lado, a natureza patrimonial e coativa dos tributos faz com que incidam

---

<sup>354</sup> Nesse sentido, desde a década de setenta, a extrafiscalidade vem sendo defendida como constitucional, sempre que o fins extrafiscais recebam uma proteção constitucional, conforme FICHERA, F. *Imposizione Ed Extrafisilità Nel Sistema Costituzionale*, Scientitiche Italiane, Nápoles, 1973, pp. 48 e ss.

O art. 4 da LGT, dota o sistema tributário como instrumento de política econômica geral, sempre atendendo às exigências de estabilidade e progresso sociais como um meio para procurar uma melhor distribuição de renda nacional. Nesse sentido, *vid.* CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, libro homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 113 e ss.; e ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, nº 71, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 17.

<sup>355</sup> VARONA ALABERN, J. E. "Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular", *cit.*, p. 57.

materialmente sobre o domínio econômico e social, por mais neutros que sejam não sendo mais que uma abstração lógica da ideia de impostos puramente arrecadatários.

Posto isso, para melhor compreender o instituto tributário extrafiscal, necessária se faz uma breve análise de sua evolução na doutrina espanhola. Inicialmente, o professor SAINZ DE BUJANDA<sup>356</sup>, entendeu que a extrafiscalidade deve ser limitada ao um mínimo grau de justiça financeira no financiamento dos gastos públicos, devendo, portanto, haver o seu uso moderado e não abusivo. O autor destacava sua preocupação em que o princípio da capacidade econômica deixe de operar como diretriz básica para a repartição do imposto, reconhecendo a dificuldade que a tributação extrafiscal respeite completamente o mencionado princípio<sup>357</sup>. Assim, CORTÉS DOMÍNGUEZ interpretou que a capacidade econômica, ainda que seja “a estrela polar” do tributarista, deve ceder em certos casos aos fins de política econômica e social<sup>358</sup>. No mesmo sentido, LASARTE ÁLVAREZ compreendeu que deveria se revisar o princípio da capacidade econômica como responsável pela homogeneidade do Direito tributário, mas adverte para a possibilidade de um desajuste entre a legislação intervencionista e a norma

---

<sup>356</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 420 e ss. Conforme este autor, “a equitativa distribuição da carga fiscal não pode sacrificar-se para lograr ouros fins, por muito elevados e atraentes que estes sejam” (*Ibidem*, p. 420).

Nesse sentido, o doutrinador reconhece a responsabilidade do Estado social e os efeitos que a extrafiscalidade pode exercer sobre as funções dos tributos, mas recusa a aceitar que os estímulos fiscais, fundamentados em um dissimulando “bem comum” e uma “distante” ideia de justiça social, promovem uma massiva redistribuição de renda, visto que os benefícios fiscais provocam excessivas desgravações, havendo em consequência uma maior distribuição das cargas públicas aos contribuintes de menor capacidade econômica. Entretanto, as oposições do autor à extrafiscalidade não são direcionadas à imposição que “procura uma melhor distribuição da renda nacional” (art. 4º LGT de 1963), mas aos benefícios fiscais que buscavam aumentar o índice de investimento nacional através da tributação quase inexistente sobre o capital acumulado (*Ibidem*, p. 436).

<sup>357</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho III*, *cit.*, p. 439.

Ponderando sobre o posicionamento de SAINZ DE BUJANDA, CORTÉS DOMÍNGUEZ defendeu que a lei tributária extrafiscal é criada por verdadeiros representantes do povo, havendo um ideal garantido de que o crescimento da renda induzida por benefícios tributários extrafiscais resultará em uma posterior redistribuição positiva de renda (cf. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, p. 1006).

<sup>358</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *cit.*, p. 989. Segundo o autor deveria se considerar o princípio da capacidade mais que um instrumento de uma ordem social e econômico justo que, muitas vezes, talvez terá que ceder em benefício de outros princípios (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *cit.*, p. 1008).

constitucional<sup>359</sup>. Corroborando com esses entendimentos VICENTE-ARCHE DOMINGO<sup>360</sup> aceita que concomitantemente ao financiamento da despesa pública, as Fazendas atuais perseguem outros fins, o qual supõe a obediência de princípios distintos ao da capacidade econômica, culminando em formas diversas de distribuir e financiar a despesa pública. O autor aceita outros princípios, além da capacidade econômica, para a concretização de fins claramente reconhecidos na Constituição e concretizados por meio de Lei ordinária. Nesse este último autor esteira, defende que o dever de contribuir a manutenção dos gastos públicos somente se manifesta nos tributos de estrutura contributiva, notadamente impostos, apontando que a capacidade contributiva não é exclusivo nem excludente da tarefa de promover a equitativa distribuição das cargas públicas, devendo ceder a outros critérios de distribuição sempre que o objetivo do tributo for extra-arrecadatório.

Matizando esses entendimentos, o ilustre professor YEBRA MARTUL-ORTEGA<sup>361</sup> advoga que não há qualquer problema que o imposto persiga, além do fim arrecadatório, uma melhor distribuição da renda, visto que esta finalidade extrafiscal tem uma inequívoca confirmação constitucional e a justiça tributária, exteriorizada pela capacidade contributiva, não é diminuída, mas sim fortalecida, pelos tributos que buscam uma redistribuição mais igualitária da renda. Assim, os tributos extrafiscais somente são admissíveis como finalidades primordiais do tributo se este é estabelecido sem menosprezar a capacidade econômica,

---

<sup>359</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J. "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 78, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 1317 e ss.

<sup>360</sup> VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7, Civitas, Madrid, 1975, pp. 465 e ss. No mesmo sentido, *vid.* MAFEZZONI, P. *La Capacidad Contributiva nel Diritto Finanziario*, tet, Torino, 1980, p. 58.

<sup>361</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 32, 1975, pp. 145 e ss. Para o professor, "os efeitos desejados pelo imposto em sentido econômico devem ser realizados através do imposto em sentido jurídico. Quando não há compatibilidade entre o meio e o fim, é então quando a busca deste se distorce ao meio jurídico no entendimento de adaptá-lo ao fim econômico, e se produz, em consequência, esse esfumo da natureza das instituições [...]" (*Ibidem*, p. 146). Continuando seu entendimento, ensina que "sabemos pela ciência da fazenda que todos ou a maior parte dos tributos, independentemente de obter ingressos, têm ou produzem uns efeitos, umas repercussões, principalmente de caráter econômico. São na realidade consequências não buscadas diretamente pelo legislador tributário, mas que vão implícitas ou são consubstanciais aos tributos. A utilização do tributo para intervenção tem lugar, precisamente, quando o legislador utiliza deliberadamente o tributo para conseguir uma determinada finalidade" (grifo nosso, *Ibidem*, p. 157, nota de rodapé 29).

devendo haver uma mínima compatibilidade entre o tributo extrafiscal e a graduação da obrigação tributária com base no critério da capacidade econômica<sup>362</sup>.

Em síntese, nenhum destes autores aceitaram o afastamento do princípio de capacidade econômica como forma de legitimar o tributo, mas acreditam que os tributos poderiam ser moldados em razão outras diretrizes constitucionais. É justamente essa difícil compatibilização entre a extrafiscalidade e a capacidade econômica que foi analisada de forma sistemática por PALAO TABOADA<sup>363</sup>, em sua obra sobre a crise do princípio da capacidade econômica, em 1976. O autor mostra que dentro da doutrina italiana das décadas de 60 e 70, toda a concepção formal-positivista do Direito do princípio da capacidade econômica deve ser submetida a uma noção por natureza indeterminada do mencionado princípio, considerando as longas e complicadas cadeias de deduções e precisões lógicas segundo a metodologia da jurisprudência de conceitos. O autor propõe a substituição desta linha metodológica formal-positivista por uma concepção similar à alemã, que reconhece abertamente a indeterminação do princípio da capacidade contributiva e transfere ao princípio da igualdade o papel central sobre o controle jurisdicional do aspecto material das leis tributárias<sup>364</sup>. Essa mudança de conceito

---

<sup>362</sup> Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *cit.*, p. 185, ao tratar dos objetivos do art. 4º da LGT de 1963, consubstanciados pela estabilidade, desenvolvimento e progresso econômico.

<sup>363</sup> PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976. Também *vid.* estudo anterior do mesmo autor PALAO TABOADA, C. "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *El Reparto de la Carga Fiscal: Anales de Moral Social y Económica*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, v. II, 1975.

<sup>364</sup> Esta tese é considerada anti-positivista, pois se fundamenta em conceitos extra-positivos inerentes ao controle da constitucionalidade baseados na proibição de arbitrariedade imposta ao legislador. Por outro lado, o princípio da igualdade, segundo a doutrina de LEIBHOLZ aplicada pela jurisprudência alemã, não consiste em respeitar sempre um critério de capacidade econômica, mas sim respeitar a razoabilidade das discriminações, o que remite ao controle jurisdicional a critérios extra-positivos, e.g., arbitrariedade, natureza das coisas, a idéia própria de Direito etc.), que designam aos juízes constitucionais uma auto-limitação de suas decisões para não invadir a liberdade do legislador na configuração de políticas sociais, econômicas etc. (cf. PALAO TABOADA, C. "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *cit.*, p. 727).

Ainda, MAFFEZZONI e GONZÁLEZ GARCÍA referem-se à tendência da Corte Constitucional basear-se no princípio da igualdade (próximo dos conceitos de razoabilidade e arbitrariedade) para declarar inconstitucional uma lei que viola a capacidade econômica (cf. MAFFEZZONI, F. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970, p. 424; e GONZÁLEZ GARCÍA, E. Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho comparado", *El Tribunal Constitucional*, v. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 1203).

e metodologia rompeu com os problemas da extrafiscalidade segundo a teoria tradicional da capacidade econômica, que apontavam três obstáculos: a) a justiça tributária devia obedecer à capacidade econômica; b) que para manter a coerência deste princípio deveria se rechaçar a Fazenda extrafiscal; ou c) que devia se alargar o conteúdo do princípio de capacidade econômica para abarcar em seu seio múltiplos critérios utilizados pelo legislador na hora de estabelecer diferenças de tratamento na norma tributária. Portanto, PALAO TABOADA nega o *status* do princípio da capacidade econômica como a materialização da justiça tributária ou de concretização exclusiva do princípio de igualdade em matéria tributária, sendo que os desvios do princípio da capacidade econômica em normas tributárias, fiscais ou extrafiscais, não são necessariamente ilegítimos, bastando apenas que o legislador não cometa arbitrariedades. Em síntese, a capacidade econômica tem importante papel na tributação, mas não é um critério dogmático determinante, sendo um “tópico” necessário no razoamento das normas tributárias para dissuadir problemas financeiros<sup>365</sup>.

O posicionamento de PALAO TABOADA foi reproduzido por MARTÍN DELGADO<sup>366</sup>, quando trata do art. 31.1 da CE, e a supressão das doutrinas tradicionais que se identificam a capacidade econômica como sinônimo de justiça tributária. Segundo este professor, os princípios da igualdade, progressividade e um sistema tributário justo (art. 31.1), representam a necessidade de algo a mais do que o simples respeito ao princípio da capacidade econômica, devendo este princípio deve ser ponderado dentro do conjunto do sistema tributário e não em cada um dos tributos, mesmo que sua eficiência fique limitada à proibição de parâmetros opostos ou da adoção generalizada de qualquer critério de imposição

---

No mesmo sentido, LEJEUNE VALCÁRCEL propõe a substituição do princípio da capacidade econômica pelo princípio da igualdade (cf. o art. 9.2 da CE, igualdade como situação), em que este princípio desempenha função fundamental na justiça tributária; fixa os limites da extrafiscalidade, defendendo que o tributo como um instrumento constitucional a serviço de diversos princípios constitucionais e programas constitucionais, e não como um instituto fechado e destinado somente à finalidade arrecadatória (LEJEUNE VALCÁRCEL, E. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDESA, Madrid, 1980, pp. 116-180).

<sup>365</sup> PALAO TABOADA, C. “La imposición de sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 9, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971, p. 37.

<sup>366</sup> MARTÍN DELGADO, J. M. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, nº 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 65-70.

contrário à capacidade econômica. Ou seja, buscando o um equilíbrio entre a extrafiscalidade e o mencionado princípio, defende que é legítimo que o princípio da instrumentalidade dos tributos seja estruturado com outros critérios, sem realizar o sentido positivo da capacidade econômica, entretanto não deve produzir um resultado anômalo para o conjunto do sistema tributário, devendo ser avaliado a função de cada tributo no ordenamento e sua relação com outros tributos individualmente considerados.

Posteriormente, CASADO OLLERO<sup>367</sup> conclui que tanto nos impostos indiretos como nos impostos com fins extrafiscais, o princípio da capacidade econômica não desempenha um fator de critério de graduação das prestações tributárias (que denominou de capacidade econômica relativa ou aspecto positivo da capacidade econômica), contudo sempre é necessária uma justificação (e.g., um fim ou valor constitucional) para o “desvio” da capacidade contributiva como critério, bem como a norma que proceda este desvio não poderá utilizar parâmetro contrário ou oposto ao referido princípio. Nesse sentido, a função de pressuposto legitimador do tributo, diferentemente do critério de contribuição presente nos impostos diretos, serve como um requisito mínimo de razoabilidade ou não arbitrariedade das normas tributárias. Enfim, propõe que o tributo extrafiscal não seja estruturado conforme a capacidade econômica, mas que respeite os limites da referida capacidade como fonte do tributo, ou seja, que não seja uma imposição sobre o mínimo vital e não configuração de uma imposição com efeitos confiscatórios, bem como que não se adote critérios opostos à capacidade econômica, ainda que se podem utilizar critérios distintos na hora de quantificar a dívida tributária<sup>368</sup>.

Como se observa, partindo das teorias de PALAO TABOADA, MARTÍN DELGADO e CASADO OLLERO concretizam exigências do princípio de capacidade econômica e concluem que podem reduzir o alto grau de indeterminação da proibição de discriminações arbitrárias segundo a CE. A partir daí, a maior parte

---

<sup>367</sup> CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *Revista Español de Derecho Financiero*, nº 32, Civitas, Madrid, oct-dez.1981, p. 563; e CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Revista Español de Derecho Financiero*, nº 34, Civitas, Madrid, 1982, p. 192.

<sup>368</sup> CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *cit.*, p. 192.

dos autores dedicaram-se a identificar exigências mínimas da capacidade econômica que não podem ser violados ainda que se admita a legitimidade da instrumentalidade extrafiscal dos tributos. Nessa esteira, PÉREZ ROYO<sup>369</sup> propõe que o desenvolvimento do sistema tributário justo, nos moldes do art. 31.1 da CE, se vincule em um duplo patamar ao princípio da capacidade contributiva. O princípio como “limite negativo” ao legislador fiscal alcança tudo e qualquer tributo individualmente considerado e impede que este incida onde não exista uma “circunstância reveladora de capacidade econômica”. Enquanto que, o “limite positivo” da capacidade contributiva é a adequação da carga à capacidade econômica subjetiva atuaria não sobre todo e qualquer tributo, mas sim respeitando o sistema tributário de forma global.

Em doutrina contrária, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, em 1981, advoga que os impostos criados *ex novo* para cumprir um fim econômico e de modo exclusivo (extrafiscais) não são ilegais ou inconstitucionais, mas nega aos mesmos a natureza de impostos por não cumprirem o preceito constitucional do dever geral de contribuir para a manutenção das despesas públicas. Assim, os impostos de ordenamento são criados para corrigir, por meio de compensação, igualação ou adição, falhas de mercados nos que os preços de bens e serviços não possuem magnitudes reais dos custos de produção. Prestações coativas como os direitos aduaneiros e a exação sobre o consumo de bebidas alcoólicas e tabaco perseguem fins socialmente desejados e servem à justiça em sentido amplo, mas não pelos caminhos do imposto, porque não tem como fundamento a capacidade econômica dos sujeitos passivos nem se destinam a concretizar o dever de manutenção das despesas públicas, cf. o art. 31.1, do CE. Para o doutrinador, estes impostos de ordenamento não seriam mais do que institutos assimilados a multas sem infração prévia<sup>370</sup>.

Assim, parte da doutrina foi aceitando paulatinamente a extrafiscalidade. Nesse sentido, JAVIER LASARTE ÁLVAREZ e CHEGA CONZÁLEZ defendem que o princípio da capacidade econômica, dogmática tributária nos Estados liberais,

---

<sup>369</sup> PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pp. 68-69.

<sup>370</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *cit.*, pp. 19 e ss.

deveria se adaptar às mudanças econômicas e sociais do Estado social. Desta forma, a capacidade econômica se identifica com os valores individualistas e liberais, e impede a realização atuação dos tributos extrafiscais para a consecução de fins econômicos e sociais do novo modelo de Estado social, devendo, portanto, haver uma superação do antigo entendimento de que os tributos possuem caráter indireto na consecução dos fins constitucionais. Nesse sentido, o que se deve rechaçar são os usos abusivos das exações extrafiscais, que podem representar uma afronta à justiça tributária e capacidade econômica, visto que a invocação excessiva de valores sociais como a eficácia econômica (notadamente incentivos ao investimento) faz com que o aparelho fiscal possa ser transformar em um instrumento de domínio da classe dominante, que perpetua as desigualdades sociais<sup>371</sup>. Concatenando a argumentação, LEJEUNE VALCÁRCEL<sup>372</sup> e LOZANO SERRANO<sup>373</sup> propõem que haja uma vinculação estreita entre o dever de contribuir do art. 31 e os princípios do título preliminar da CE, com os objetivos de todo o ordenamento jurídico, ou seja, que a justiça tributária seja uma especificação da justiça global da Constituição em matéria tributária. A extrafiscalidade é apoiada pelo art. 31.1 da CE, considerando que a igualdade e a progressividade são exigências de resultados na aplicação de normas, em não somente de conteúdo: o dever de contribuir com base no princípio da solidariedade não tem o objetivo formal de arrecadar recursos para o erário, mas o objetivo substancial de que por meio do financiamento dos gastos públicos se obtenha os resultados de igualdade, progressividade e não-confiscatoriedade, devendo se fundamentar para tanto, geralmente, em critérios de capacidade econômica<sup>374</sup>. Destaque-se que menciona

---

<sup>371</sup> Nesse sentido, *vid.* LASARTE ALVAREZ, F. J. "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 37, Civitas, Madrid, 1983, pp. 5-22; LOZANO SERRANO, C. *Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 45; LEJEUNE VALCÁRCEL, E. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *cit.*, 1980, p. 116 e ss.

Segundo SOLER ROCH, "a consideração do tributo como recurso da Fazenda implica que o interesse jurídico protegido pelas normas tributárias é um interesse jurídico específico, de natureza financeira [...] de acordo com as exigências do princípio contributivo. Isso supõe que toda norma que reconhece um benefício fiscal atual, em princípio, contra o mencionado interesse, não já somente enquanto minguia dos recursos tributários, mas também enquanto à possível vulneração do citado princípio contributivo" (SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la Inversion y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 36).

<sup>372</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, E. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *cit.*, 1980, p. 116 e ss.

<sup>373</sup> LOZANO SERRANO, C. *Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos*, *cit.*, p. 45; e posteriormente LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pp. 81 e ss.

<sup>374</sup> LOZANO SERRANO, C. *Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos*, *cit.*, p. 47.



“geralmente”, visto que a capacidade econômica é um dos meios pelos quais se pode chegar aos resultados da igualdade e progressividade, mas não o único. Assim, seria impossível que o Estado democrático ou social de Direito pudesse conseguir os objetivos socioeconômicos do ordenamento constitucional sem a atuação extrafiscal dos tributos. Portanto, tanto nos tributos arrecadatórios como nos tributos extrafiscais devem ligar-se como dever de contribuir, rechaçando a ideia de que as normas extrafiscais são contrárias ao dever de contribuir. Filiando-se a este posicionamento, MARTÍNEZ LAGO<sup>375</sup> defende que a ideia tradicional de capacidade econômica cede lugar a uma qualificação solidária do conceito, com o qual perde o sentido a tradicional contraposição entre os princípios de justiça tributária e as outras exigências constitucionais como os fins de política social e econômica. Em consequência, entendemos que o Estado atual é uma estrutura jurídico-promocional que substitui a tradicional função protetora e repressora do Estado de polícia pelo Direito financeiro para cumprir diretamente os fins e valores sociais e econômicos do ordenamento constitucional.

Por fim, mais recentemente, VARONA ALABERN<sup>376</sup> defende a existência de tributos extrafiscais regulares e irregulares. Compreende o autor que as finalidades fiscal e extrafiscal são antinômicas (quando mais se arrecada, menos se estaria cumprindo a finalidade extrafiscal, ou quanto maior êxito extrafiscal, menor arrecadação tributária), mas que não resulta em maiores problemas, desde que estejam protegidas as finalidades constitucionais, que se respeitem as competências correspondentes e que a lesão ao princípio da capacidade econômica seja proporcional ao benefício atingido pela finalidade constitucional protegida. Defende que os *tributos extrafiscais regulares* existem precisamente quando a capacidade econômica perde seu protagonismo, mas não é ignorado: há uma proporcionalidade entre a carga tributária e a riqueza manifestada pela situação gravada, visto que à medida que se atinge o objetivo extrafiscal, se

---

<sup>375</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A. “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, Civitas, Madrid, 1990, pp. 605 e ss; e MARTÍNEZ LAGO, M. A. “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81, Gaceta Fiscal, Madrid, 1990, pp. 135 e ss.

<sup>376</sup> Em VARONA ALABERN, J. E. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pp. 93-134; e “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *cit.*, p. 65-73. Fundamentando-se nas teorias de GERLOFF, W. e NEUMAK, F. *Tratado de Fiananzas*, *cit.*, p. 223 e ss. Nesse sentido, *vid.* também GONZÁLEZ GARCÍA, E. “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, *Justicia y Derecho Tributario*, Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez, La Ley, Madrid, 2008, p. 601.

diminui a arrecadação (a carga tributária) e a riqueza derivada da situação gravada. Por outro lado, nos *tributos extrafiscais irregulares* não se observa esta vinculação da carga tributária e à riqueza gravada, de tal forma que a carga tributária aumenta, conforme se diminui a riqueza manifestada pela operação gravada, resultando em um aumento da carga tributária conforme se diminui a riqueza manifestada, conseqüentemente, afrontando diretamente o princípio da capacidade econômica, pois visam uma arrecadação zero. O autor destaca que apesar de sua proximidade com uma sanção, as duas figuras não são idênticas: enquanto esta busca erradicar de forma violenta e definitiva determinadas condutas (ilícitas) mediante sua proibição taxativa, a extrafiscalidade irregular busca que o sujeito modifique progressivamente suas condutas e corrija situações que, apesar de indesejadas e perturbadoras, não são tão graves para serem tipificadas como infrações (algo que se tolera, mas não é desejado)<sup>377</sup>. Para o doutrinador a extrafiscalidade encontra amparo suficiente no Direito espanhol, sendo que a lesão ao princípio da capacidade econômica é compensada pela finalidade constitucional protegida, que por outras vias ou outros instrumentos seriam difíceis de serem logrados; ainda, a sua reiteração está implicando, tacitamente, na admissão da extrafiscalidade como uma finalidade arrecadatória não presente nas sanções.

Verificada a evolução doutrinária sobre a possibilidade de se instruírem tributos extrafiscais, deve-se analisar sua *repercussão no plano jurisprudencial*, e como os tribunais da Espanha vêm assentando sua interpretação destes instrumentos de intervenção pública. Desta forma, a STC 27/1981, de 20 de julho, tratou da relação entre capacidade econômica, igualdade, progressividade e justiça tributária, conforme o art. 31.1 da CE. Nesta decisão, seguindo as mencionadas doutrinas de PALAO TABOADA, CORTÉS DOMÍNGUEZ, MARTÍN DELGADO E LEJEUNE VALCÁRCEL, bem como afastando a doutrina clássica italiana, o TC determina que a justiça tributária não se esvai com a capacidade econômica, conferindo ao princípio da igualdade o papel central no controle de legitimidade da

---

<sup>377</sup> VARONA ALABERN, J. E. "Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular", *cit.*, p. 71.

Além disso, esses impostos extrafiscais também devem cumprir com três requisitos gerais, quais sejam: idoneidade, necessidade e proporcionalidade (cf. HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: La Introducción del Interés Medioambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Ministerio del Medio Ambiente, Madrid, 2000, pp. 29 e ss.).

legislação fiscal, sendo a capacidade econômica uma das formas de concretização da igualdade no campo tributário, mas não exclusiva. Também nos Autos do TC 230/1984, de 11 de abril, foi tratado o princípio da igualdade no sistema contributivo, afirmando que este princípio não impede que o legislador tributário introduza diferenciações entre os contribuintes, seja atendendo à quantia e a origem da renda, seja a qualquer outra condição social que considere relevante para atender ao fim de justiça, associando-se, portanto, à doutrina alemã, de LEIBHOLZ e de PALAO TABOADA. Por outro lado, a STC 49/1984, de 5 de abril, FJ 4, considerou legítima a instituição de uma exação parafiscal com “pressão fiscal desestimuladora” sobre determinados filmes, objetivando orientar a proteção da juventude e da infância em relação com a sensibilidade moral do espectador médio. A STC 19/1987, de 17 de fevereiro, decidiu pela proibição da arbitrariedade na extrafiscalidade, destacando que há uma unidade do ordenamento constitucional que, conseqüentemente, pode haver a perseguição de determinados objetivos de política social e econômica no marco do sistema tributário justo (art. 31.1 da CE) e de solidariedade (art. 138.1 da CE). Esta linha foi reproduzida nos anos que se seguiram para fundamentar fatos geradores constitucionalmente lícitos, “sempre que possua um fundamento justificado e racional e extraia de situações que possa legitimamente considerar-se como diversas” (FJ 3).

Foi nesse contexto de legitimação constitucional da tributação extrafiscal que com a STC 37/1987 o instituto foi consolidado na jurisprudência. Com o julgamento do imposto sobre terras infra-utilizadas da Comunidade de Andaluzia, que tinha por fato gerador os imóveis rurais que não alcançassem o rendimento ótimo por hectare, e por base de cálculo a diferença entre o rendimento ótimo e obtido no ano natural, aplicando-se tipos progressivos em função do menor aproveitamento da terra e destinando-se a arrecadação para o Instituto Andaluz de Reforma Agrária. Em síntese, a decisão entendeu que: a) o imposto não tinha invadido o conteúdo essencial do direito de propriedade privada, uma vez que “a fixação do ‘conteúdo essencial’ da propriedade privada não pode fazer-se desde a exclusiva consideração subjetiva do direito ou dos interesses individuais que a este são subjacentes, mas sim que deve incluir igualmente a necessária referência à função social, entendida não como mero limite externo a sua definição ou a seu exercício, senão como parte integrante do próprio direito” (FJ 1); b) a função extrafiscal dos tributos, a partir dos arts. 40.1 e 130.1 da CE, legitimam o Estado

para utilizar o sistema tributário em seu conjunto e cada tributo em particular como instrumento para a consecução dos fins econômicos e sociais constitucionalmente ordenados, o que já estaria expressamente previsto no art. 4º da LGT, reconhecendo também a instrumentalidade dos tributos no âmbito das potestades autonômicas (FJ 13)<sup>378</sup>; e c) que o aparente conflito entre o art. 3º e art. 4º da LGT, entre capacidade econômica e extrafiscal, decide que a utilização extrafiscal dos tributos no art. 4º, da LGT, não se opõe ao princípio da capacidade econômica do art. 31.1 da CE, pois este princípio não impede que o legislador possa configurar a hipótese de fato do tributo levando em conta considerações extrafiscais (FJ 13), sendo que a capacidade econômica resta respeitada nos termos do art. 31.1 da CE, quando esta capacidade exista como riqueza ou renda real ou potencial na generalidade das hipóteses contempladas pelo legislador para criar o imposto<sup>379</sup>.

Verifica-se, portanto, que surge uma dualidade de entendimentos pelo TC. Por um lado na STC 27/1981 exige que a riqueza seja buscada onde se encontra, enquanto que na STC 37/1987 trata de uma “renda virtual”, ou “titularidade de riqueza real ou potencial”<sup>380</sup>. Assim, a STC 221/1992, de 11 de dezembro, trata da capacidade econômica como limite ao poder legislativo em matéria tributária, com o qual “quebraria naqueles casos em que a capacidade econômica gravada pelo tributo não seja potencial, mas sim inexistente” (FJ 4), defendendo que somente as rendas efetivas sejam submetidas à tributação e não as rendas fictícias ou

---

<sup>378</sup> No mesmo sentido que CASADO OLLERO, G. *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas*, cit., pp. 83 e ss.

<sup>379</sup> Este posicionamento do TC é apoiado por ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, cit., pp. 38-40; Martínez Lago, M. A. “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, cit., pp. 605-646; Escribano, F. *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 338-339.

Em sentido contrario, PALAO TABOADA menciona que esta noção converte o princípio da capacidade econômica como desprovida de todo conteúdo material, reprimindo a necessidade de que a renda deve ser sempre efetiva para que se respeite o mencionado princípio. Destaca ainda que a motivação do TC sobre a capacidade econômica era desnecessária, já que o reconhecimento do imposto andaluz poderia ser perseguido por outros fins constitucionais legitimados (PALAO TABOADA, C. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, Civitas, Madrid, 1995, p. 634).

CHECA GONZÁLEZ também diverge do entendimento do TC, ao defender que um entendimento direto do princípio da capacidade contributiva leva que somente possam submeter-se a gravame manifestações de riqueza reais e efetivas, e não meramente potenciais ou presumíveis (CHECA GONZÁLEZ, C. “El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, nº 6, Edilex, Madrid, 1987, p. 670).

<sup>380</sup> Nesse sentido, *vid.* PUEBLA AGRAMUNT, N. “Los tributos con fines no fiscales”, *Estudios Financieros*, nº 32, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 104.

inexistentes. PALAO TABOADA<sup>381</sup> entende que esta definição é muito vaga e sem maiores efetividades práticas. Por outro lado, o professor YEBRA MARTUL-ORTEGA<sup>382</sup> compreende que os raciocínios do TC são sempre indeterminados e somente resolvem o caso concreto, e que “o Tribunal decide primeiramente a solução que vai a dar e depois busca a justificação para mesma”. NIETO MONTERO<sup>383</sup> também conclui que “o uso que o TC tem feito do princípio é confuso, variável, de forma que resulta dificultoso saber o que é a capacidade contributiva”.

Nesse sentido, concordamos com os insígnies doutrinadores e concluímos que o posicionamento do TC é mais político do que jurídico, adequando suas fundamentações às decisões que desejam alcançar, o que cria indubitavelmente uma flutuação do conceito de capacidade econômica de acordo com o caso concreto, que impede a sinterização de sua interpretação sobre o conceito e dificulta a sua aplicação aos demais casos. Ainda, conforme exemplifica HERRERA MOLINA<sup>384</sup>, podemos citar os opostos da interpretação do TC sobre a capacidade econômica: por um lado, a STC 146/1994, 12 de maio, que trata do interesse da arrecadação, e por outro, a STC 45/1989, 20 de fevereiro, em que se esquece da capacidade econômica para a perseguição dos fins extrafiscais constitucionalmente previstos. Segundo HERRERA MOLINA, “a conclusão é que o princípio de capacidade econômica cede automaticamente perante qualquer argumentação, o que impede um controle eficaz do direito à igualdade”<sup>385</sup>.

Certamente poderia se delongar mais sobre o tema, fazendo referências às SSTC 146/1994, de 12 maio, 194/2000, de 19 de julho, 289/2000, de 30 de novembro, 179/2006, de 13 de junho, contudo como o objetivo do presente tópico não encontrar uma solução para o tema da capacidade econômica na

---

<sup>381</sup> PALAO TABOADA, C. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *cit.*, p. 642.

<sup>382</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Artículo 31.1 de la Constitución española: veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, nº 28, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1998, pp. 467-515.

<sup>383</sup> NIETO MONTERO, J. J. “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 238, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1995, p. 960, quando trata das decisões SSTC 27/1981, 37/1987, 45/1989, 221/1992 e 214/1994.

<sup>384</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.39.

<sup>385</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, *cit.*, p. 43.

extrafiscalidade, mas apenas justificar o uso dos tributos extrafiscais-ambientais no ordenamento jurídico tributário espanhol, motivo pelo qual nos reservamos para tratá-lo quando analisarmos os princípios materiais de justiça tributária, em concreto o princípio da capacidade econômica<sup>386</sup>.

Assim, baseando-se em toda essa edificação doutrinária e jurisprudencial, passamos a concretizar nosso entendimento sobre os limites da tributação ambiental como parte da tributação extrafiscal na Espanha. Inicialmente, não há dúvidas que o tributo pode ser utilizado para outros fins que não os meramente arrecadatórios, portanto também se relaciona com os fins sociais e econômicos previstos nos Estados democráticos de Direito. Contudo isso não significa a ruptura total com a dogmática tradicional que legitima a instituição dos tributos, mas sim a revisão dos mesmos. Portanto, o tributo pode ser utilizado para alcançar tais fins, sendo que um sistema tributário justo (nos termos do art. 31.1 da CE) exige além da capacidade econômica dos contribuintes para a manutenção dos gastos públicos, outros valores constitucionais baseados em critérios distributivos.

Admitida esta possibilidade, devem se observar quais são os *limites para a utilização dos tributos extrafiscais*<sup>387</sup> para não haja a violação de direitos e

---

<sup>386</sup> Ao leitor que deseje se aprofundar mais sobre o tema às SSTC 146/1994, 194/2000, 289/2000 e à doutrina de FIGUEROA NERI, A. "Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales", *Crónica Tributaria*, nº 82-83, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1997, pp. 69-82; BORRERO MORO, C. J. "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, Civitas, Madrid, 1999, pp. 215-242; RUIZ GARIJO, M. "Tributos ambientales y Comunidades Autónomas (STC 289/2000, de 30 de noviembre)", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 21-22, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 23-36; ALMODÓVAR IÑESTA, M. "El principio de capacidad económica en los Tributos Ambientales", *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 45, Instituto Andaluz de Administración Pública, Universidad de Sevilla, Sevilla, 2002, pp. 351-360; PORTILLO NAVARRO, M. J. "Los impuestos ambientales en la región de Murcia", *Gestión: Revista de Economía*, nº 35, Ilustre Colegio de Economistas de La Región de Murcia, Murcia, 2005, pp. 14-22; RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, Aranzadi, Pamplona, 2009, pp. 379-401; VARONA ALABERN, J. "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 135, Civitas, Madrid, 2007, pp. 541 a la 592; APARICIO PÉREZ, A. "La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos", *Revista de Información Fiscal*, nº 79, Lex Nova, Valladolid, 2007, pp. 13-44; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. "La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho Positivo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 202, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, pp. 3-24; BORRERO MORO, C. J. "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, Civitas, Madrid, 1999, pp. 215-241; e HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

<sup>387</sup> Já aplicada pela doutrina e jurisprudência alemãs, antes da reforma da Ordem Tributária de 1976, que já admitia majoritariamente as funções extrafiscais dos tributos. Sobre o tema, *vid.* YEBRA MARTUL-

garantias constitucionais dos contribuintes ou que se desvirtuem a natureza da figura tributária, tornando-a parte de um regime jurídico distinto, a exemplo de uma sanção<sup>388</sup>. As violações dos direitos fundamentais pelo Direito financeiro nem sempre são frontais ou diretas como em outros ramos jurídicos (e.g., privação de liberdade física)<sup>389</sup>, mas sim sutis e disfarçados (e.g., como inofensivas vantagens ou desvantagens fiscais)<sup>390</sup>. Portanto, os impostos intervencionistas devem obedecer basicamente aos limites constitucionais do princípio da igualdade e dos direitos fundamentais, diferentemente dos impostos arrecadatários que devem obedecer estritamente ao critério de capacidade econômica<sup>391</sup>. Nos tributos extrafiscais, o legislador dispõe de uma maior liberdade de configuração para estabelecer critérios diferenciadores entre os contribuintes, o que pode resultar em discriminações arbitrárias, ou seja, contrárias ao direito fundamental da igualdade (art. 14 da CE).

Assim, como a diferenciação das cargas tributárias são maiores em matéria extrafiscal, é necessária uma observação atenciosa do critério de não-arbitrariedade nas diferenças de trato, procurando sua fundamentação em algum preceito ou valor constitucional e verificando a adequação da medida tributária intervencionista para atingir sua finalidade. Desta forma, entendemos que o controle da legislação tributária extrafiscal deve necessariamente evitar qualquer vulneração do princípio da igualdade, entretanto pode permitir em casos

---

ORTEGA, P. "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *cit.*, pp. 162-185; PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *cit.*, pp. 394-395; HEINZ PAULICK, J. *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana: su Función y Significado para el Derecho Tributario*, Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 33-53.

<sup>388</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ também destaca que tributos autonômicos extrafiscais têm os seguintes limites: a) o ente público que os estabelece deve possuir dupla titularidade competencial, ou seja, que tenha tanto a competência financeira como a material; b) que essa dupla competência seja exercida legalmente e não como fraude à distribuição de competências designadas na Constituição; e c) que o tributo seja antes de mais nada um tributo, i.e., uma diminuição patrimonial coativa com o fim de satisfazer as despesas públicas (JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 85).

<sup>389</sup> VOGEL, K. *Hacienda Pública y el Derecho Constitucional*, *cit.*, p. 19.

<sup>390</sup> Desta forma, o julgador constitucional deve estar atendo para estes disfarces, mas não pode ir de encontro ao princípio democrático ou interferir nas eleições de política econômica do legislador, exigindo prudência por parte da jurisprudência constitucional no exame da tributação extrafiscal (cf. PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *cit.*, p. 418).

<sup>391</sup> PALAO TABOADA, C. "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *cit.*, p. 715.

específicos algum desvio no princípio da capacidade econômica<sup>392</sup>. Nesse contexto, o direito a liberdade de empresa (art. 38 da CE) obriga aos poderes públicos a garantirem e protegerem o seu exercício, bem como defenderem a sua produtividade, de acordo com as exigências da economia geral, pode sofrer riscos de ser ilegítimamente restringido pela tributação extrafiscal, visto que ao se estabelecer alíquotas muito altas ou discriminatórias sobre determinadas empresas pode configurar como um obstáculo deste direito fundamental. Isso reflete que também deve se respeitar o limite da não violação do direito de propriedade, que conforme o TC quanto mais o imposto se afasta das finalidades fiscais, mais rigoroso deve ser o exame das possíveis vulnerações ao conteúdo essencial do direito à propriedade privada (STC 37/1987, de 26 de março). Desta forma, o exame da violação do conteúdo essencial da propriedade frente à progressividade de um imposto pessoal sobre a renda ou sobre a propriedade deve ser diferenciado do mesmo exame em relação a um imposto extrafiscal que grava o uso inadequado da propriedade segundo as exigências do plano de reforma agrária.

O uso dos tributos extrafiscais revisou antigas tradições tributárias, fazendo que a interpretação de princípios basilares, como o da capacidade econômica, tivessem que observar uma nova ordem para poder fazer valer outras diretrizes do Estado de Direito. Nesse sentido, deslocando a importância para outros fundamentos do Direito financeiro, em especial para o princípio da igualdade, foi alcançado uma nova interpretação capaz de coordenar este quebra-cabeças de obrigações Estatais. Assim, o dever de contribuir passou a se arraigar em outros ramos do ordenamento, incorporando objetivos mais amplos que em sua configuração originária<sup>393</sup>. Isto não significa que a tributação extrafiscal trate

---

<sup>392</sup> De fato, o que defendemos é que nos tributos extrafiscais o princípio da igualdade é mais amplo que o princípio da capacidade econômica, permitindo que haja desvios neste princípio como critério de repartição.

Em sentido contrário, o professor YEBRA MARTUL-ORTEGA, tratando dos limites da tributação extrafiscal derivados do direito fundamental da igualdade, defende que “qualquer política de tipo intervencionista que utilize o imposto para seus fins deve respeitar zelosamente o princípio da capacidade contributiva, de justiça fiscal, se não quer expor-se a uma possível impugnação por anticonstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional Federal, com base no artigo 3º da LF” (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *cit.*, p. 182).

<sup>393</sup> Nesse sentido, *vid.* ORÓN MORATAL, G. “Notas sobre el concepto de tributo y el deber de contribuir”, *El Sistema Económico en la Constitución Española*, vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, p. 1600;



de uma revisão da configuração clássica que distingue os impostos como dever de contribuir<sup>394</sup>, ou seja, que a capacidade econômica seja deslocada como pressuposto legitimador e arrecadado de ingressos públicos como propósito típico<sup>395</sup>. Também, não defendemos que a finalidade arrecadatória seja sempre exclusiva ou preponderante sobre todas as demais possibilidades de alcançar o imposto<sup>396</sup>.

O que advogamos é que a capacidade econômica nem sempre deve ser positiva ou excludente de outros valores constitucionais que imponham diferentes critérios de repartição da carga tributária, especialmente quando estamos diante de tributos extrafiscais. Entendemos que para manter o *status* de um tributo tal como é previsto na Constituição deve preservar dois requisitos mínimos: a) o tributo não pode ser alegado onde não haja manifestação de riqueza econômica ou onde não haja riqueza reconhecível, caso contrário não haveria arrecadação; b) o tributo não pode ser empregado para alcançar fins socioeconômicos com completa irrelevância da dimensão arrecadatória<sup>397</sup>. Estes dois pontos são imprescindíveis, porque caso contrário o tributo passará a ser compreendido como qualquer prestação patrimonial coativa de caráter público<sup>398</sup>. Portanto, o que se

---

e LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 81-113.

Em sentido contrário, SIMÓN ACOSTA defende a corrente tradicional de que “as relações tributárias não têm sentido próprio, não se justificam em si mesmas, mas que são simples instrumentos para a obtenção dos meios que o Estado necessita para o financiamento de suas atividades” (SIMÓN ACOSTA, E. “El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica”, *Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, 1985, p. 146).

<sup>394</sup> LOZANO SERRANO, C. *Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos*, cit., p. 34.

<sup>395</sup> Nesse sentido, ORÓN MORATAL propõe que o tributo seja definido como a “prestação patrimonial coativa a favor de um Ente público, derivada de um pressuposto de fato, estabelecido por Lei e fundada no princípio da solidariedade medida pela capacidade econômica, para contribuir à manutenção da despesa pública” (ORÓN MORATAL, G. “Notas sobre el concepto de tributo y el deber de contribuir”, cit., p. 1602). Contudo, não entendemos que a solidariedade inerente ao tributo seja sempre medida pela capacidade econômica, como afirma o autor, visto que alguns casos esse critério vem apoiado como medida geral na igualdade tributária.

<sup>396</sup> SIMÓN ACOSTA, E. “El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica”, cit., pp. 148-153.

<sup>397</sup> Nesse sentido, GONZÁLEZ GARCÍA enfatiza que os fins extrafiscais dos tributos são convenientes e até mesmo desejáveis, mas sempre que “não desvirtuem a estrutura e o fim primordial do instrumento jurídico utilizado”, uma vez que “um tributo que não proporcione ingressos poderá ser muitas coisas mais ou menos belas e agradáveis, mas desde de logo nunca será um tributo” (GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 19-26).

<sup>398</sup> Nesse sentido, LEJEUNE VALCÁRCEL menciona que o tributo pode se reduzir a uma prestação coativa polivalente (LEJEUNE VALCÁRCEL, E. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, cit., p. 175). Igualmente, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA adverte que esta prestação coativa poder servir para a

torna importante é que o fim “obtenção de rendimentos” não seja excluído do tributo, sob pena de se converter em uma prestação sancionadora, visto que o propósito arrecadatário deixa de ser secundário e se torna em aparente ou fictício, configurando-se em um abuso da figura jurídica “imposto”<sup>399</sup>.

Nesse sentido, os tributos sobre atividades e consumos indesejados, como no caso dos tributos ambientais, podem ser considerados dentro da dimensão do dever de contribuir na medida em que o fundamento está nos altos custos sociais regradados por tais atividades e consumos, assim como existe um mínimo de riqueza sobre o qual incidem. Especificamente em relação aos impostos ambientais, pode-se dizer que não têm como objetivo a arrecadação zero<sup>400</sup>, nem mesmo que se dirigem a gravar condutas que ponha em risco o meio ou a saúde pública<sup>401</sup>. Os impostos ambientais pretendem incentivar condutas menos danosas ao meio ambiente e substituir parcialmente os impostos tradicionais sem que diminuam por isso os recursos públicos<sup>402</sup>. O objetivo,

---

realização da justiça constitucional amplamente entendida, mas não pelos caminhos do imposto (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *cit.*, p. 24).

<sup>399</sup> Segundo entendimento da doutrina alemã, citada por PALAO TABOADA, C. “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59, Civitas, Madrid, 1998, pp. 445-447; e PALAO TABOADA, C. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *cit.*, p. 394.

<sup>400</sup> O objetivo da Administração não é eliminar absolutamente a degradação ambiental, mas de limitar seu alcance e conjugar com a proteção da natureza (GUTIÉRREZ LOUSA, M. “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el contexto de la tributación ambiental”, *cit.*, p. 35).

<sup>401</sup> É infantil defender que o êxito do bom imposto ambiental consiste em chegar a uma arrecadação zero: sempre conviveremos com a poluição em uma maior ou menor escala, que permite o crescimento econômico sem sacrifício definitivo dos recursos naturais (cf. ROSEMBUJ, T. “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”, *Quincena Fiscal*, nº 9, Aranzadi, Pamplona, 2007, pp. 12; 15).

<sup>402</sup> HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental: especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía”, *cit.*, p. 475. No mesmo sentido, *vid.* HERRERA MOLINA, P.M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, *cit.*, p. 35; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. “El Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Galega de Administración Pública*, nº 12, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, 1996, p. 161-187; e ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Análisis Crítico de los Impuestos Autonómicos Actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.

Nesse sentido, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ e ALONSO GONZÁLEZ expõe que não se pode defender que o tributo extrafiscal conseguirá arrecadar menos paulatinamente até chegar a zero, já que certas atividades poluentes não podem deixar de existir por sua imprescindibilidade à economia e à sociedade. Entretanto, essas atividades podem ser reduzidas, seja por influências de novas tecnologias ou pelo ingresso no tipo de gravame (JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 91; e ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, *cit.*, p. 654).

portanto, não é eliminar por completo a poluição, posto que isso implicaria em uma sanção e não geraria arrecadação<sup>403</sup>, mas sim conseguir um equilíbrio entre a proteção ambiental e o desenvolvimento econômico. Nesse sentido, acreditamos que com a instituição de determinados tributos sobre atividades poluentes ou danosas para o meio ambiente não se persegue como fim último a sua erradicação total, mas sim se busca sua redução e manutenção dentro de certos limites, buscando uma compensação em termos econômicos, que é obtida através das cotas tributárias que abonam os responsáveis e financiam medidas de contenção e reparação do dano causado<sup>404</sup>.

Contudo, como bem observa CASADO OLLERO<sup>405</sup>, o dever de contribuir não é tão amplo como defendem alguns autores; algumas detrações patrimoniais coativas, sob a denominação “extrafiscais”, acabam perdendo sua condição de tributárias. Assim, o professor rechaça que os fins de política econômica e social incorporem a mesma noção do dever de contribuir, visto que causaria danos concretos que podem acarretar o desvanecimento do conceito de tributo. Segundo o mesmo autor, prestações que sejam equiparáveis a sanções sob o pseudônimo de “tributos”, poderiam provocar a quebra de garantias que se exigem no procedimento sancionador. Nesse sentido, reiteramos mais uma vez o nosso posicionamento de que o tributo ambiental não é uma sanção: seus limites constitucionais assegurados pela extrafiscalidade<sup>406</sup>.

---

Em sentido contrário, ALARCÓN GARCÍA defende que uma distinção típica dos tributos ambientais é que sua efetividade máxima se poderá manifestar-se quando se arrecade zero, pois isto implicaria em evitar por completo a realização das condutas nocivas contidas no desenho do tributo (ALARCÓN GARCÍA, G. “La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *cit.*, 2008, p. 14)

<sup>403</sup> Há quem defenda que os impostos ambientais não tem relação com o financiamento das despesas públicas e por isso não lhes aplica o art. 31.1, mas sim o art. 31.3 da CE (Cf. VILLAR ESCURRA, M. e ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *Estudios Financieros*, nº 52, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, pp. 55-58; e ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *cit.*, p. 17-18).

<sup>404</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. “El Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Galega de Administración Pública*, nº 12, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, 1996, p. 161-187; e ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Análisis Crítico de los Impuestos Autonómicos Actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.

<sup>405</sup> CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 213, Civitas, Madrid, 1991, p. 455.

<sup>406</sup> Um tributo que possa ser equiparado como uma sanção, provocaria indubitavelmente a violação das garantias do procedimento sancionador, o que ensejaria na violação dos limites legais ao exercício dos

No que tange à *extrafiscalidade e seus limites em relação às competências materiais*, observa-se que o ente público terá que possuir também competências matérias sobre a medida intervencionista que pretende implementar, ou seja, exige-se a dupla competência, material e tributária, conforme será analisado no *tópico II.2.3*. Por outro lado, o tributo atua na norma extrafiscal com a distribuição da carga fiscal em termos globais<sup>407</sup>. Desta forma, conforme propõe HERRERA MOLINA<sup>408</sup>, parece mais acertado controlar os desvios do princípio da capacidade econômica como critério de contribuição através de um exame de proporcionalidade, visto que se podem superar as deficiências da doutrina judicial da proibição do arbítrio, porque a capacidade econômica cede automaticamente a qualquer motivação extrafiscal do legislador, assim como veio a ser aplicado pela doutrina e jurisprudência alemãs<sup>409</sup>. A capacidade econômica passa a ser qualificada como real e efetiva, sendo um critério geral e de aplicação obrigatória com relação às discriminações da norma tributária e não apenas mais um entre os vários outros critérios, admitindo seu afastamento se o desvio é legitimado por algum fim constitucionalmente previsto, desde que a medida seja idônea para lograr a finalidade buscada e não se apresenta ao alcance do legislador outra medida possível que possa lograr o mesmo objetivo com uma lesão mais branda do princípio da capacidade econômica<sup>410</sup>.

Em síntese, um sistema tributário justo (31.1 da CE) não obriga que todas as diferenças de tratamento na carga tributária se baseiem na capacidade econômica dos contribuintes. O dever de contribuir à manutenção dos gastos

---

direitos individuais. Nesse sentido, *vid.* STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 e CASADO OLLERO, G. "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", *cit.*, p. 489.

<sup>407</sup> PÉREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *cit.*, p. 69. É este o motivo utilizado por SAINZ DE BUJANDA e SOLER ROCH para condenar as normas de incentivo ao invetismo que tenham impregnado de forma estrutural o imposto sobre a renda das pessoas físicas, que não tratava de um desvio pontual do princípio da capacidade econômica, mas de uma quebra sistemática do imposto que deveria representar mais progressividade no sistema tributário, o imposto de renda (cf. SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho III*, *cit.*, p. 420 e ss.; e SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la Inversion y Justicia Tributaria*, *cit.*, p. 36 e ss.).

<sup>408</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, *cit.*, pp. 51-73.

<sup>409</sup> De forma geral, não se pode exigir que os tributos extrafiscais realizem de forma positiva a capacidade econômica (*i.e.*, como critério de quantificação da carga tributária), mas também não se exige que seja contrário ao referido princípio.

<sup>410</sup> Nesse sentido, *vid.* AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. *La Utilización Extrafiscal de los Tributos y los Principios de Justicia Tributaria*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp. 192-228.

públicos foi ampliado para abarcar outros valores e fins constitucionais, que se socorrem a outros critérios distributivos das cargas públicas. Portanto, isso exige uma nova configuração do dever de contribuir, superando o método de interesse arrecadatário tutelado pela norma tributária e de suas interpretações. Não se pode conceber um conceito formado e rígido para o princípio de capacidade econômica, que se identifica pela doutrina e jurisprudência como indeterminado, adequando-se constantemente e em coerência com a jurisdição no âmbito constitucional. Contudo, isso não significa que a capacidade econômica deva ser apenas mais um dos critérios da imposição do legislador: deve ser a medida geral de igualdade no campo tributário, mas que poderá ceder lugar a outros critérios, mas nunca ser vulnerado. Ou seja, a capacidade econômica deve ser aplicada segundo as regras de proporcionalidade, que determinam a idoneidade, a mínima lesão e equilíbrio entre princípios. Por outro lado, os limites da tributação extrafiscal não estão expressamente regulados pelo constituinte, mas isso não impede que a doutrina e jurisprudência constitucional fixem seus limites. É justamente na distribuição de competências e no controle das violações dos direitos fundamentais que o TC vem decidindo pela proteção do bem constitucional da equitativa distribuição dos gastos públicos. Assim, não estamos afastando o conceito tradicional de tributo com a finalidade precípua de arrecadar nas prestações impositivas, mas também não cremos que a capacidade econômica seja o pré-requisito legitimador, nem que a arrecadação de ingressos públicos seja o propósito típico. Desta forma, preferimos destacar a capacidade econômica real e efetiva como pré-requisito dos tributos extrafiscais, servindo para garantir um limite mínimo, com a não imposição sobre o mínimo vital, e um limite máximo, que não permita uma imposição confiscatória, conforme estudaremos a seguir no tópico II.2.2. Por fim, não se podem exigir tributos extrafiscais sobre a realização positiva de capacidade econômica, mas isso não significa que esta imposição extrafiscal seja oposta ou contrária ao referido princípio, o que representaria uma grave lesão por parte destes tributos extrafiscais, que efetivamente deveriam respeitar com maior cautela à igualdade e progressividade imposta pelo conjunto do sistema tributário.

Portanto, verifica-se que não há qualquer impedimento jurídico-constitucional na instituição de tributos ambientais na Espanha. É matéria pacífica a possibilidade da instituição de tributos de natureza extrafiscal, ao mesmo tempo em que não restam violados quaisquer princípios tributários. No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, não acreditamos que seja uma

manifestação da capacidade de poluir: sua interpretação deve ser flexibilizada para se adequar às novas necessidades sociais, em que se revela no objeto-material, servindo de limite mínimo e máximo da imposição fiscal, instituindo o mínimo isento e o limite máximo da não-confiscatoriedade. O princípio da capacidade econômica é deslocado pelo princípio do poluidor-pagador, que se materializa na Espanha através do art. 45 da CE, sendo um imperativo europeu e um mandato aos Estados-Membros. O princípio busca atribuir os custos aos causadores dos danos ambientais da forma mais eficiente, que na atualidade vem se revelando através do instrumento tributário. Apesar de seu difícil encaixe dentro da noção clássica de tributo na Espanha, a tributação ambiental se instrumentaliza no Estado espanhol pela extrafiscalidade ambiental, que o legitima e o torna uma obrigação jurídica a ser implementada para poder cumprir os objetivos constitucionais da Carta Magna de 1978.

#### **II.2.2. A projeção dos princípios constitucionais do art. 31.1 da CE na tributação ambiental**

Analizada a possibilidade da extrafiscalidade no ordenamento jurídico espanhol, damos continuidade ao nosso estudo sobre a constitucionalidade da tributação ambiental, verificando a necessária conjugação de tais objetivos com o conceito de justiça tributária<sup>411</sup>, consubstanciado no art. 31 CE. Este artigo sintetiza, no ordenamento espanhol, os princípios materiais da generalidade, igualdade, progressividade, não-confiscatoriedade e capacidade econômica, além de prever, por outro lado, o princípio formal da reserva de lei no estabelecimento

---

<sup>411</sup> Nesse sentido, *vid*, GARCÍA GÓMEZ, A. J. "El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional", *cit.*, p. 22.

de tributos<sup>412</sup>, de modo que qualquer violação a estes princípios pode motivar uma interposição de um recurso ou questão de inconstitucionalidade perante o TC. Nesse mesmo sentido, o art. 3 da LGT determina que o sistema jurídico espanhol se guia na instituição de um tributo pelos princípios da capacidade econômica, generalidade e equitativa distribuição. São justamente as exigências impostas por estes princípios que representam a maior dificuldade a ser superada pelos tributos ambientais.

Portanto, como visto anteriormente, os tributos ambientais podem representar *ad initium* uma contribuição para suprir a exigência sócio-constitucional de justiça tributária, mas, além disso, também podem transcender para alcançar o ideal de justiça, em seu significado mais amplo e genérico, como ocorre com a realização dos valores e princípios diretores de política social e econômica contidos no art. 45 CE<sup>413</sup>, que consagra os valores da preservação do meio ambiente e do uso racional dos recursos naturais, como fundamento para a atuação dos poderes públicos. Nessa esteira, nesta seção iremos realizar uma análise dos tributos ambientais sobre a perspectiva dos princípios de justiça material, considerando que nenhum problema de constitucionalidade se insurge em relação o princípio da legalidade ou reserva de lei. Inicializaremos esta seção

---

<sup>412</sup> O princípio da reserva de lei garante a estabilidade normativa e a segurança jurídica. É um preceito de atribuição de poder: determina exatamente quem tem o poder de produzir atos e normas com valor e força de lei (o Poder Legislativo). A reserva de lei exige que seu estabelecimento seja exclusivamente pela Constituição, indisponibilizando essa prerrogativa ao Poder Legislativo. Portanto, a reserva de lei é um mandato do constituinte ao Legislativo, inclusive permitindo que haja um melhor controle dos princípios do direito tributário e dos recursos de inconstitucionalidade (art. 31.3 e art. 133, CE). A reserva de lei é sem dúvida uma restrição aos demais poderes. Atribui a um e retira dos demais. Assim, o Poder Legislativo Central estabelece um tributo e faculta ao ente territorial que determine a sua entrada em vigor. Estabelecimento de um encargo máximo ou uma base máxima e o poder de cada Município. A reserva tributária não significa que todos os elementos de um tributo tenham que estar estabelecidos e regulados por lei. Verifica-se que no ordenamento Espanhol recepciona a compatibilidade do princípio da reserva de lei com a autonomia dos entes territoriais. Desta forma, no ordenamento Espanhol a reserva de lei tem caráter relativo, ou seja, somente alguns elementos essenciais do tributo têm que ser regulados por lei, devendo este caráter essencial fixar-se nos moldes da finalidade da instituição. O estabelecimento de um tributo supõe a regulação de todos os seus elementos essenciais para a finalidade a qual se destina, devendo ser compatibilizada com a autonomia tributária das Comunidades Autônomas e Entidades Locais. Não se dá por satisfeita a reserva de lei quando não se definem os elementos essenciais do tributo (STC 37/1981, de 16 de novembro, FJ 4). Portanto, conforme veremos a seguir no tópico II.3., sobre a distribuição de competências e limites do poder tributário, a implantação de um tributo ambiental, através de pagamentos obrigatórios de uma alíquota (fixa ou variável), cuja base de cálculo está relacionada com o nível de descargas ao meio natural, torna imprescindível o vínculo deste tributo com o problema ambiental.

<sup>413</sup> MONTOLYA-HIDALGO, J. "El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón: ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, Ciss Praxis, Valencia, feb. 2009, pp. 39-40.

partindo do princípio da capacidade econômica, realizando uma ponte com o que foi tratado anteriormente no estudo da extrafiscalidade e por ser este o princípio mais debatido quando se analisam os tributos ambientais, para posteriormente analisar o princípio da generalidade, igualdade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Sabe-se que o **princípio da capacidade econômica**<sup>414</sup> obriga que o legislador tributário encontre a riqueza onde ela se encontra<sup>415</sup>. Segundo a doutrina tradicional, não se podem estabelecer tributos sem considerar circunstâncias que revelem uma capacidade econômica<sup>416</sup>, devendo-se moldar com a carga tributária de cada contribuinte em função da intensidade com que o

---

<sup>414</sup> O professor YEBRA MARTUL-ORTEGA diferencia capacidade econômica da capacidade contributiva, definindo que a capacidade econômica se refere a "elementos econômicos que configuram o fato gerador, enquanto que a capacidade contributiva não atende somente a critérios econômicos, mas também à pessoa do contribuinte em suas circunstâncias individuais e familiares", ou seja, a capacidade econômica refere-se a elementos puramente objetivos, enquanto que a capacidade contributiva inclui elementos subjetivos, permitindo que este apresente um maior grau de juridicidade, sendo o que deve ser levado em conta pelo Estado como instituidor dos tributos (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1973, pp. 109; 115; 97-108). Entretanto, para efeitos do presente trabalho, adotaremos indistintamente os dois termos.

<sup>415</sup> Cf. STC 27/1981, de 20 de julho, FJ 4.

<sup>416</sup> Para PALAO TABOADA o princípio da capacidade econômica pertence ao núcleo essencial do fenômeno tributário e é como critério lógico que fundamenta o imposto justo. Para o autor não seria nem sequer necessário proclamá-lo em texto algum (cf. PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *cit.*, p. 394). Isso supõe que os tributos ambientais não poderão violar nem o princípio da capacidade econômica, nem o resto dos princípios constitucionais tributários, ainda que atendam, basicamente, ao princípio da justiça ecológica (cf. VICENTE GIMÉNEZ, T. *Justicia Ecológica y Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002). Nesse mesmo sentido, *vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P. "Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales", *La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España: Aspectos Económicos y Jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 248.

A jurisprudência segue esta mesma linha. Neste sentido, a STC 193/2004, de 4 de novembro, FJ 5, determina que qualquer tributo, grava um pressuposto de fato ou fato gerador revelador de capacidade econômica, sendo que "[...] o princípio da capacidade econômica estabelecido no art. 31.1 CE impede que o legislador estabeleça tributos – seja qual for a posição que os mesmos ocupem no sistema tributário, de sua natureza real ou pessoal, e incluso de seu fim fiscal ou extrafiscal [...] – cuja matéria ou objeto impositivo não constitua uma manifestação de riqueza real ou potencial, isto é, não lhe autoriza a gravar riquezas meramente virtuais ou fictícias e, em consequência, inexpressivas de capacidade econômica". Assim, a capacidade contributiva deve estar presente mesmo nos tributos não fiscais. Trata de recurso de inconstitucionalidade de decisão do Supremo Tribunal de Justiça de Castilla-La Mancha, Albacete, em relação ao art. 90.2 da Lei 39/1988, de 28 de dezembro (BOE nº 313 de 30/12/1988), que regulamenta as finanças públicas locais, em sua redação original, por possível violação do art. 14, em relação ao art. 31.1, ambos da Constituição espanhola. Tratou do Imposto de Atividades Econômicas, no que tange à cota tributária e a diferença de tratamento fiscal entre os que recebem alta ou baixa no exercício das atividades econômicas. A decisão julgou pela inconstitucionalidade e nulidade da norma impugnada, na medida que excluiu a repartição trimestral das cotas para o imposto nas hipóteses de baixa por fim de atividade econômicas.



mesmo revele o índice desta capacidade<sup>417</sup>. Assim, o princípio da capacidade econômica pode ser usando na delimitação do fato gerador, bem como na determinação da base de cálculo<sup>418</sup>. Entretanto, a capacidade econômica nos tributos que perseguem uma função social por meios distintos da arrecadação<sup>419</sup>, com o financiamento de um gasto específico, não pode atuar de forma igual em relação aos tributos orientados ao financiamento da despesa pública geral<sup>420</sup>. Deste modo, a instituição de um tributo ambiental no âmbito da justiça tributária pode encontrar barreira na escassez e na quase imperceptível capacidade econômica que se desprende de fatos e bases imponíveis destas imposições<sup>421</sup>. Assim, uma das principais dificuldades para enquadrar a função extrafiscal dos tributos no ordenamento jurídico é a importância atribuída ao princípio da capacidade econômica<sup>422</sup>.

É recorrente a arguição da violação deste princípio, conjuntamente com o da violação do princípio da não-confiscatoriedade, sob o argumento de que a

---

<sup>417</sup> Cf. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 16ª ed., Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2006, p. 36. Para este autor, se um tributo for instituído e não revele uma capacidade econômica será inconstitucional. Entretanto, cf. STC 150/1990, de 4 de outubro, FJ 3, não se podem interpretar os limites constitucionais de forma que torne inviável o exercício daquela potestade tributaria. Foi esta corrente adotada majoritariamente pela doutrina, que aceitou a constitucionalidade da extrafiscalidade. Conforme, PÉREZ DE AYALA e GONZÁLEZ GARCÍA "os princípios do artigo 3 da Lei Geral Tributária não são necessariamente respeitados e aplicados aos impostos cuja *ratio legis* é político-social de "ordenamento econômico" e não financeira (não-fiscal). Conclusão que também autoriza o artigo 31.1 da Constituição, já que sua fase inicial restringe sua vigência às prestações de caráter financeiro ou fiscal de contribuição dos cidadãos à cobertura das despesas públicas". (PÉREZ DE AYALA, J. L. e GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Curso de Derecho Tributario*, 6ª ed., Edersa, Madrid, 1991, p. 180).

<sup>418</sup> Cf. CORS MEYA, F. X. "Los principios de justicia tributaria en la LGT: art. 3º", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 86 e ss.

<sup>419</sup> E.g., Imposto Andaluz sobre Terras Infra-utilizadas e o Imposto Extremenho sobre Pastagens com Pouco Aproveitamento. Estes impostos, segundo o TC, adotam uma noção de capacidade econômica deprovida de todo conteúdo material, bastando que a capacidade econômica exista, como riqueza real ou potencial, na generalidade das hipóteses contempladas para o legislador, para salvaguardar o princípio (cf. STC 37/1987 e PALAO TABOADA, C. "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español", *cit.*, p. 634).

<sup>420</sup> Entende que os tributos ambientais não foram estabelecidos para financiar a despesa pública em geral, mas ao contrário, quanto mais eficazes menos rendimentos levarão para os cofres públicos, posto que contemplam a finalidade de corrigir condutas; possuem um objetivo extrafiscal muito ligado ao conceito de uma atividade administrativa (VÁZQUEZ COBOS, C. "El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, novembro de 2007, p. 37).

<sup>421</sup> FERNANDEZ LÓPEZ, R. I. "La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación en Galicia", *Crónica Tributaria*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, nº 80, 1996, pp. 9-38.

<sup>422</sup> Como já apontava no início da década de oitenta ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Los impuestos de ordenamiento económico", *cit.*, p. 24.

matéria gravada incidirá sobre os consumidores finais<sup>423</sup>, que já são onerados pelo IVA, o Imposto sobre Sociedades e o Imposto sobre Atividades Econômicas, o que acarretaria em uma sobre-imposição sobre o consumo. Nessa esteira, os Tribunais de Justiça vêm decidindo que não existe problemas de incompatibilidade, posto que o princípio da capacidade contributiva está presente no fato gerador dos tributos ambientais, se revelando em função do resultado poluente do processo produtivo ou fabril. Estas decisões concluem que a capacidade contributiva deve referir-se aos processos de produção que ocasionam uma poluição em certas atividades econômicas, que não se computam entre os gastos que resultam na obtenção de benefício na deterioração ambiental<sup>424</sup>.

Em concreto, a STC 37/1987, de 26 de março, FJ 13, reconhece que “é constitucionalmente admissível que o Estado e as Comunidades Autônomas, no âmbito de suas competências, estabeleçam de impostos que, sem desconhecer ou contradizer o princípio da capacidade econômica ou contributiva, respondem principalmente a critérios sociais ou econômicos orientados ao cumprimento de fins ou à satisfação de interesses públicos que a Constituição preconiza ou garante. *Basta que a referida capacidade econômica exista como riqueza ou renda real ou potencial na generalidade das hipóteses contempladas pelo legislador ao criar o imposto, para que aquele princípio constitucional fique a salvo*” (grifo nosso). Ainda, no STC 186/1993, de 7 de junho, FJ 4, no julgamento do Imposto de Extremadura de Pastagens de Aproveitamento Deficiente<sup>425</sup>, o TC decidiu que “[...] nesse caso, não é discutível que esta capacidade [econômica] existe, pois o fato de que o Imposto recaia sobre a utilização insuficiente ou a obtenção de rendimentos inferiores ao ótimo legalmente assinalado para determinados fins rústicos é um dado de significado social e economicamente negativo que [...]

---

<sup>423</sup> Cf. visto no tópico II.1., ao tratarmos da influência dos tributos ambientais nos consumidores.

<sup>424</sup> No caso do ICA, o Tribunal de Justiça de Galicia decidiu que o Imposto sobre Contaminação Atmosférica de galego não grava a percepção de rendas na propriedade de alguns bens, mas sim circunstâncias poluentes do processo de produção de bens, circunstâncias que se refletem nas contas de cada estabelecimento industrial como consumo (gastos com combustível e em outros produtos também geradores de substâncias poluentes), cf. sera visto nas decisões da nota de rodapé 538.

<sup>425</sup> Impuesto Extremeño de Dehesas en Deficiente Aprovechamiento.

revela a titularidade de uma riqueza ou renda real ou potencial [...]”<sup>426</sup>. Por outro lado, a STC 289/2000, de 30 de novembro, sobre o imposto balear sobre instalações que incidem no meio ambiente, em sua FJ 5, determina que por traz da aparente finalidade de proteção ambiental, não é instituído qualquer instrumento para a consecução desse propósito, que, em última análise, não grava a capacidade econômica como forma de contribuir ao suporte dos gastos públicos que gera o indevido uso do meio ambiente, que seria uma “manifestação concreta do princípio do poluidor-pagador”<sup>427</sup>. Ou seja, nesta decisão o TC declara que o referido tributo é inconstitucional porque não estava relacionado ao princípio do poluidor-pagador mas ao princípio da capacidade econômica, justamente pelo fato da quantificação do tributo estar vinculado ao bem enquanto um patrimônio, e não enquanto gerador de um dano ambiental<sup>428</sup>. Portanto, há uma nítida determinação

---

<sup>426</sup> Nesse sentido, NIETO MONTERO afirma que esta distinção abriu a porta para a tributação com fins extrafiscais na Espanha, pois, nos casos demonstrados, se entendeu que existia esta riqueza potencial na maioria dos casos contemplados pelo legislador e, portanto, o imposto resultava conforme a CE (NIETO MONTERO, J. J. “El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 238, 1995, p. 941).

<sup>427</sup> Na prática, a STC 289/2000, de 30 de novembro, o TC chegou à conclusão de que o Imposto Balear sobre Instalações que Incidam no Meio Ambiente (IBIIMA) se afastava do princípio da capacidade econômica, por desvincular o fato gerador da capacidade do sujeito passivo para afetar negativamente ao meio ambiente. A decisão alcançou que o princípio da capacidade econômica restava violado porque o tributo balear não buscava dissuadir nenhuma atividade poluente nem estimulava atuações protetoras para com o meio ambiente, já que incidia sobre as instalações, desvinculando-se da capacidade para afetar como modalidade do princípio da capacidade econômica, enquanto que a legislação concreta do IBIIMA não vinculava à finalidade pretendida, nem submetia a gravame todas as instalações potencialmente danosas ao meio ambiente.

Neste caso, ALONSO GONZÁLEZ defende que se o objetivo é gravar a especial capacidade econômica e não os aspectos extrafiscais das atividades poluentes, devem-se articular sobre-gravame sobre os tributos já existentes. Assim, na Espanha, não cabe dúvida que se a riqueza já está gravada pelo Imposto Estatal sobre Sociedades ou pelo Imposto sobre Atividades Econômicas, devem-se incrementar os tributos já existentes, porque geram benefícios especiais, como de fato já ocorre no Imposto sobre Sociedades, quando institui um sobre-gravame às sociedades exploradoras de jazidas de hidrocarbonetos ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Análisis Crítico de los Impuestos Autonómicos Actuales*, cit., pp. 112).

<sup>428</sup> Mais precisamente, a STC 289/2000 julgou que o imposto balear sobre instalações poluentes não se trata de um tributo de natureza extrafiscal-ambiental, mas de um imposto arrecadatário para angariar ingressos fiscais de forma fácil e ágil, portanto inconstitucional. Fundamentou que: a) seu fato gerador, a titularidade de instalações e estruturas destinadas a atividades de produção de energia elétrica, carburantes, combustíveis e comunicações telefônicas e telemáticas, não tem uma relação clara com um índice de poluição do meio; b) sua base de cálculo, a capitalização da média dos ingressos brutos de exploração dos últimos três exercícios é alheia por completo a lógica incentivadora dos tributos ambientais; c) pela ausência de afetação da arrecadação a uns gastos ligados à proteção do meio; d) pela incidência sobre a mesma matéria imponible já gravada pelo Imposto Municipal sobre Bens Imóveis (IBI), ou seja, gravando a mera titularidade de bens imóveis, violando o art. 6.3, da LOFCA. Portanto, para que o tributo fosse extrafiscal-ambiental, deveria incentivar condutas protetoras do meio ambiente ou promover a redução do grau de poluição, cf. entendimentos do SSTC 37/1987 e 186/1993, em que o objeto ou a matéria imponible gravada seria a própria poluição do meio e não a mera propriedade de bens imóveis (FJ 5 da STC 289/2000).

que os tributos ambientais se guiam principalmente pelo princípio do poluidor-pagador, em lugar do princípio da capacidade econômica.

Sob este prisma, VICENTE GARCÍA, ADAME MARTÍNEZ, ROZAS VALDÉS, VÁZQUEZ COBOS, APARICIO PÉREZ e ÁLVAREZ GARCÍA<sup>429</sup> advogam que existe a compatibilidade do princípio da capacidade contributiva com os tributos ambientais quando a figura tributária eleita for o imposto<sup>430</sup>. Para estes autores quando se elege esta figura tributária, a determinação do fato gerador deve ser em função de um fato ou ato realizado pelo homem que ponha de manifesto uma determinada capacidade de poluir, reveladora indiretamente, como reconhecido pela jurisprudência constitucional sob o princípio do poluidor-pagador, de uma determinada capacidade contributiva. Seguindo este entendimento, MONTOYA-HIDALGO<sup>431</sup> e VILLAR EZCURRA<sup>432</sup> aduzem que a deterioração ambiental causada pelos processos ou atividades produtivas, constitui de forma paralela, uma manifestação de capacidade econômica na medida em que tais processos produtivos altamente poluentes e degradantes do meio ambiente acarretam benefícios econômicos derivados de tais atividades, ficando, deste modo, salvaguardado o princípio de capacidade econômica, nos termos exigidos pelo TC.

Entretanto não podemos aceitar a conclusão que foi alcançada pela jurisprudência e doutrinas citadas. É nosso entendimento que a capacidade de poluir não está relacionada com a capacidade econômica. Tomemos, e.g., uma empresa que fabrica determinado produto usando certos químicos extremamente nocivos ao meio ambiente, e outra empresa que fabrica o mesmo produto fazendo uso de outros elementos não-poluentes. Ambas empresas terão os mesmos resultados na fabricação e podemos considerar, hipoteticamente, que suas

---

<sup>429</sup> VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*. Granada: Comares, 2008, p. 175; ROZAS VALDÉS, J. A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. E ÁLVAREZ GARCÍA, S. "Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos", *Tributos Locales y Autonómicos*, coord. por Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín, Pedro Manuel Herrera Molina, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 545-593

<sup>430</sup> Como de fato vem se observando na Espanha: houve uma transição da instituição de taxas pelo uso ou dano provocado ao meio ambiente (domínio público), por impostos, que permitem uma maior graduação segundo a capacidade econômica do agente poluidor, ao mesmo tempo não exigem o cálculo exato do dano ocasionado, cf. veremos mais adiante no Capítulo III.

<sup>431</sup> MONTOYA-HIDALGO, J. "El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón: ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto", *cit.*, p. 40.

<sup>432</sup> VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, p. 675.

capacidades econômicas serão ao mesmo nível, entretanto a capacidade de poluir destas empresas serão distintas. Portanto, entendemos que a capacidade econômica prevalece quando estamos diante de categorias tributárias orientadas à despesa pública geral (*i.e.*, as receitas que são destinadas a atender as despesas públicas), ao passo que não se observa a incidência direta deste princípio quando estamos diante de tributos destinados a um gasto determinado, *in casu*, a reparação de um dano produzido no ambiente como consequência de um comportamento em particular, qual seja, a deterioração por poluentes ou o uso de recursos naturais.

Apoiando nosso posicionamento e contrariando a teoria do Tribunal Constitucional, que defende a poluição como uma riqueza potencial, HERRERA MOLINA<sup>433</sup> compreende que o fim extrafiscal supõe uma restrição do direito de contribuir com fundamento na capacidade econômica. Para o professor, é necessário um controle para saber se a medida é idônea, necessária e proporcional, exigindo portanto ponderar sobre a violação da capacidade econômica e o peso dos fins perseguidos, à luz da perspectiva de interesse geral. Assim, poderia se reinterpretar a STC 37/1987, considerando que o direito à capacidade econômica pode ceder até ser reduzido à existência de uma renda potencial na generalidade das hipóteses contempladas pelo legislador, sendo este o conteúdo essencial do direito à capacidade econômica deve manter-se intangível mesmo no caso de um tributo extrafiscal. Entretanto, HERRERA MOLINA reconhece que isso não se aplica a todos os tributos extrafiscais, devendo o Tribunal admitir que existe um conflito entre a capacidade econômica e fins extrafiscais, e que deve realizar uma ponderosa consideração no caso concreto<sup>434</sup>.

---

<sup>433</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, cit., pp. 128-129.

Em outra obra, complementando o entendimento sobre o tema, os autores ensinam que as características constitucionais e ordinárias que definem cada uma das categorias tributárias se baseiam nos tributos tipicamente financeiros, com uma finalidade arrecadatória, e isso provoca graves distorções quando este esquema busca projetar sobre os tributos ambientais. Por isso, na medida em que se está diante de verdadeiros tributos extrafiscais, o princípio da capacidade econômica pode retroceder frente ao princípio da equivalência, pelo que podem justifica-se misturas entre o imposto e a taxa para conseguir uma aplicação mais simples e praticável do tributo (CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", cit., pp. 73-77).

<sup>434</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, cit., p. 129.

Nesse sentido, SOLER ROCH<sup>435</sup>, tratando da capacidade econômica em relação ao princípio do poluidor-pagador, indica que primeiro deve-se analisar a finalidade que se pretende com o estabelecimento do tributo. Assim, destaca a autora que não existe hierarquia constitucional entre o princípio da capacidade contributiva (art. 31.1 CE) e o princípio do poluidor-pagador (arts. 45 e 174.2 CE), sendo que aquele é um princípio tributário, ao passo que este é um princípio que pode ter cunho sancionador, indenizatório ou tributário<sup>436</sup>. Portanto, as condutas que não forem ilícitas se regerão pelo princípio do poluidor-pagador, o que serve de fundamento, para que se estabeleçam prestações patrimoniais coativas distintas das sanções (que têm fundamento genérico)<sup>437</sup>.

Assim, defendemos que os tributos ambientais não têm porque gravar uma manifestação expressa da capacidade econômica, como se faz com o IS ou IRPF, mas também não deve contrariar este princípio<sup>438</sup>. Conforme lições de

---

<sup>435</sup> SOLER ROCH, M. T. "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol.I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pp. 89 e ss.

<sup>436</sup> Vid. tópico I.2.2. *Princípio do poluidor-pagador como fundamento dos instrumentos de intervenção do meio ambiente*.

Como destacado no Capítulo I e como veremos no tópico II.3., sobre a figura tributária a ser eleita, o reconhecimento do princípio do poluidor-pagador apenas como um princípio de responsabilização faria com que no Direito tributário se aplicasse unicamente o *princípio da equivalência*, característico das taxas, afastando de certa forma o princípio da capacidade econômica. Entretanto, em uma aplicação legítima da tributação ambiental, dentro dos padrões estabelecidos pelos princípios constitucionais tributários, deve-se atribuir uma natureza híbrida ao instrumento fiscal, através do princípio da capacidade contributiva e da equivalência fiscal (característico das taxas) por via da aplicação integral do princípio do poluidor-pagador, submetendo a tributação unicamente quem demonstra uma capacidade de afetar o meio natural.

<sup>437</sup> Nesse mesmo sentido, CALVO ORTEGA destaca que apenas quando o tributo grave um fato lícito e que manifeste capacidade econômica (como no caso dos impostos especiais sobre o jogo e álcool) se classificará como um verdadeiro tributo, uma vez que se forem gravados fatos ilícitos, serão considerados como medidas próprias do Direito sancionador e, portanto, diante de uma sanção ou de uma medida administrativa coativa, mas não de um verdadeiro tributo. Assim, se o que se pretende é uma comissão de um ilícito através de uma obrigação de ressarcimento, deve-se acudir ao Direito sancionador e não ao Direito tributário. Isto reforça nossa teoria pela necessidade de haver uma autorização prévia das emissões poluentes, o que permite excluir dos processos produtivos uma poluição indesejada, devido ao seu elevado potencial nocivo (CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero: I Derecho Tributario, Parte General*, cit., pp. 141-142).

<sup>438</sup> Não compartilamos do entendimento de ESEVERRI MARTÍNEZ ao defender o sectarismo total do princípio da capacidade econômica com o princípio do poluidor-pagador. Segundo o autor, com a materialização dos ingressos auferidos pela tributação ambiental não se persegue o financiamento de qualquer despesa pública, mas apenas dos derivados da atuação poluente, ou seja, não leva em consideração critérios de capacidade econômica, mas sim sua capacidade para poluir o meio ambiente. (pp. 215; 236-239). Portanto, defende que os gravames ecológicos respondem ao princípio do poluidor-pagador, e assim se distancia em sua configuração das tradicionais manifestações de riqueza entendidas como índices de capacidade econômica (ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Materia de Tributación Medioambiental", cit., pp. 215; 220; 236-239).

AYALA BECERRIL<sup>439</sup>, existe uma *vertente mínima*, que a figura tributária grava uma potencialidade econômica do sujeito que realiza o fato de que seja capaz de afrontar essa obrigação tributária, e uma *vertente máxima*, que em todo caso a figura tributária, qualquer que seja seu tipo, não leva à confiscatoriedade da capacidade econômica do sujeito sobre o qual recai<sup>440</sup>.

Adotando este entendimento, segundo a doutrina tradicional, a capacidade econômica é sinônimo de riqueza, os índices de capacidade econômica são manifestações dessa riqueza e o objeto do tributo constitui a manifestação da riqueza gravada em cada caso pela lei. Assim, conforme FERREIRO LAPATZA<sup>441</sup>, gravar a riqueza é não somente o fim primário do imposto, mas também o fim necessário nos tributos inspirados pelo princípio da capacidade contributiva. Para o referido autor, há uma distinção entre o objeto-fim e o objeto material do tributo, identificando o objeto-fim como “a riqueza que se quer gravar, ponto de referencia material do fim almejado pelo legislador”, ao passo que o objeto material é “a riqueza gravada sobre a que recai ou pesa o tributo”<sup>442</sup>. Destaca o autor que o

---

Por outro lado, o professor VAQUERA GARCÍA entende que deve haver uma manifestação expressa do princípio da capacidade econômica para que a figura seja considerada um tributo (VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 95 e ss.)

<sup>439</sup> AYALA BECERRIL, M. P. “La doble imposición en los impuestos medioambientales”, *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 333-350.

<sup>440</sup> Nesse sentido, a STC 221/1992, de 11 de dezembro, FJ 4, esclarece que “o princípio da capacidade econômica opera, por tanto, como um limite ao poder legislativo em matéria tributária. Ainda, conforme o Tribunal Constitucional alemão, o alcance confiscatório não se deve fixar em função dos tipos de gravame das distintas figuras impositivas, mas em relação às cotas tributárias em seu conjunto. O referido Tribunal determina que a carga tributária do sistema fiscal, em seu conjunto, não deve exceder 50% dos ingressos potenciais do contribuinte (HERRERA MOLINA, P. M. “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos”, *Impuestos*, nº 14, Edilex, Madrid, 1996, pp. 78 e ss.).

Por outro lado, MIGUEL DE CANUTO entende que se este princípio constitucional for compreendido unicamente como um limite ao poder legislativo em matéria tributária, estaria se reduzindo a visão do mesmo (MIGUEL DE CANUTO, E. DE. “La sentencia constitucional num 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, nº 66, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 96).

<sup>441</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, Civitas, Madrid, 1976, p. 231.

<sup>442</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. “El objeto del tributo”, cit., p. 232.

Ainda, o “objeto material é aquela riqueza demarcada pelas normas que delimitam o fato gerador de cada tributo e que aparece definida pelo conjunto de circunstâncias descritas nessas normas” (FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 358 e ss.). O objeto material coincide de certa forma com o que economicamente se denomina “fonte do imposto”, enquanto que o objeto-fim é equiparável ao conceito de matéria imponible (cf. PEREZ DE AYALA PELAYO, C. *Temas de Derecho Financiero*, 2ª ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1990,, p. 350).

objeto-fim e o objeto material podem coincidir em um determinado tributo, mas isso não tem porque ser necessariamente assim: caso não haja essa coincidência, se produz uma distância entre a riqueza que se quer gravar e a riqueza efetivamente gravada. Sob esta ótica, o objeto-fim trata dos fins que o tributo pretende gravar, o que não está necessariamente incorporado nas normas que regulam o tributo<sup>443</sup>. Ou seja, a gênese do tributo gira em torno da poluição e a manifestação o objeto sobre o qual recaia é uma manifestação clássica de riqueza em função da sua capacidade poluente, devendo, desta forma, ser modulada a carga tributária em função do princípio do poluidor-pagador, *i.e.*, o destino em função do mencionado princípio. Portanto, para esta doutrina, se escolhe um índice de riqueza (atividade, instalação ou consumo) em função de seu potencial poluente, mas em nenhum caso será utilizado para modular a carga tributária.

Nessa planura, deve haver, em certa medida, uma conexão do tributo ambiental com a capacidade econômica para que se configure como tributo. Assim, o objeto-fim dos tributos ambientais é a proteção ambiental, sendo que o tributo grava não em função da riqueza ou em razão de um serviço público determinado, mas da capacidade de poluir<sup>444</sup>. Ou seja, o objeto-fim constitui a proteção do meio ambiente, conceito que não existe necessariamente em conjunto com riqueza: poluir não é por si mesmo um indicativo de riqueza. Não obstante, o objeto-material dos tributos ambientais podem ir ligados a um índice de capacidade econômica (renda, patrimônio, ou consumo<sup>445</sup>) sobre o que vai

---

<sup>443</sup> O objeto-fim se reflete na lei do tributo nos casos em que coincida com o objeto material (*e.g.*, impostos sobre renda - IRPF o IS), mas também nos casos em que o legislador queira deixá-lo explícito, como ocorre na maioria dos tributos ambientais.

<sup>444</sup> SOLER ROCH, M. T. "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", *cit.*, pp. 99 e 101. Para a autora, não se pode defender que quem polui enriquece, nem que nos casos em que haja uma atuação poluente que atue conjuntamente (direta ou indiretamente) com o enriquecimento do poluidor.

Nesse sentido mesmo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ defende que para os tributos ecológicos, que têm a finalidade primordial gravar atividades poluentes, pouco lhes importa ficar distante do fundamento da capacidade econômica como fonte inspiradora da imposição e fundamento da riqueza tributável, pouco importante de encontrar a riqueza ali onde está; "pelo seu possível juízo de constitucionalidade não pode depender de que o tributo recaia, ou não, sobre manifestações de capacidade econômica individual, mas sim de sua finalidade previsora e preventiva de atuações poluentes ou danosas para o meio ambiente" (ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en Materia de Tributación Medioambiental", *cit.*, p. 231).

<sup>445</sup> Cf. art. 26.1.c) da Lei Geral Tributária espanhola de 1963, "a capacidade contributiva do sujeito passivo, como consequência da posse de um patrimônio, a circulação dos bens ou a aquisição ou gasto da renda".



estabelecer o tributo, mas mesmo assim, dada a característica do objeto-fim (indicativo de um risco ou dano ambiental) e sua alienação em relação à riqueza, há heterogeneidade entre o objeto-fim (riqueza que se quer gravar) e o objeto-material (riqueza gravada)<sup>446</sup>. Portanto, como o objeto-fim dos tributos ambientais é o promover a proteção e manutenção da qualidade ambiental, nos processos produtivos em que haja degradação ou uso dos recursos naturais, o objeto-material será a atuação poluente do processo produtivo, e o fato gerador será o tipo de atuação no meio ambiente, que deverá ser quantificado sobre indícios de capacidade econômica. Destaque-se que a produção do fato gerador em relação à propriedade, o consumo ou o exercício de uma atividade econômica não é um dado que seja suficiente por si mesmo para manter a ideia de que a capacidade econômica é o fundamento destes tributos e nem se quer que os elementos estruturais do tributo, mas sim se adéquem ao princípio do poluidor-pagador e da capacidade poluente (*i.e.*, a atuação ou circunstância do sujeito e o risco ou dano causado ao meio ambiente)<sup>447</sup>.

Deste modo, os tributos de caráter fiscal possuem uma finalidade essencialmente arrecadatória<sup>448</sup>, ao passo que os tributos extrafiscais<sup>449</sup> pretendem regular e incidir em outros aspectos da realidade, sem desconhecer uma finalidade arrecadatória. Com isso, baseando-se na impossibilidade do

---

<sup>446</sup> Não podemos aceitar que os tributos ambientais tenham uma natureza contributiva apenas pelo fato da necessidade de financiar o custo adicional que a proteção ambiental representa para os poderes públicos, conforme visto nos dados estatísticos do *tópico II.1.2*.

<sup>447</sup> Cf. SOLER ROCH, M. T. "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", *cit.*, p. 98.

<sup>448</sup> São os denominados "impostos de financiamento", cuja finalidade é a contribuição ao sustento das despesas públicas, na medida em que a referida contribuição implica um sacrifício patrimonial que consiste na transferência de riqueza dos cidadãos à Fazenda Pública. O critério lógico e adequado, e por isso o mais justo, é o de constiruir em função da referida riqueza, ainda mais se a própria CE assim o estabelece.

Para VICENTE-ARCHE DOMINGO são os "tributos com estrutura contributiva", nos que os conceitos de obrigação contributiva (conceito substancial) e obrigação tributária (conceito material) do tributo coincidem. Assim, partindo do mandato constitucional, segundo o qual a fonte dos tributos é a riqueza da que se diminui a contribuição, a estrutura contributiva dos pressupostos de fato "significa que estes têm que incorporar uma manifestação de riqueza ou força econômica dos particulares" (VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. "Apuntes sobre el instrumento del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7, Civitas, Madrid, 1975, pp. 443 e ss.)

<sup>449</sup> Incluído dentro dos "impostos de ordenação", que *in casu*, possuem a finalidade de proteção do meio ambiente, na medida em que a referida proteção implica evitar ou reduzir o risco do dano ambiental ou a reparação do dano causado. Assim, o critério lógico e adequado (por isso o mais justo) é o de contribuir em função do risco ou dano que determinadas atuações dos cidadãos produzam sobre o meio ambiente, nos moldes do princípio do poluidor-pagador.

desconhecimento da finalidade arrecadatória, é que devem ter em conta certa capacidade econômica do indivíduo que vão a gravar. Portanto, os tributos ambientais representam uma diminuição patrimonial e que podem representar de certa forma uma manifestação da capacidade econômica<sup>450</sup>, justamente no que concerne ao objeto-material. Conforme CASADO OLLERO<sup>451</sup>, o limite da utilização extrafiscal do tributo encontra-se na capacidade econômica, sendo que o significado constitucional da capacidade econômica como critério de contribuição requer a sujeição do fato que origina a obrigação de pagar como do modo de quantificação dessa pagamento, e não como sucede com os tributos com fins extrafiscais, que não gravam a capacidade econômica de seus receptores, tendo em conta somente “para determinar a quantia da dívida ou a cota tributária, isto é, como mero parâmetro”<sup>452</sup>.

Não obstante, é exigência constitucional que o tributo esteja configurado segundo uma certa manifestação de capacidade econômica<sup>453</sup>. O fato de poluir não manifesta por si mesmo a capacidade econômica; logo, se adotamos esta corrente, os tributos extrafiscais violariam o mencionado princípio constitucional<sup>454</sup>. Assim, o correto é defender que o princípio da capacidade econômica deve se suavizar, matizar ou temperar nestes tributos ambientais, para que a figura seja

---

<sup>450</sup> Em matéria tributária, a capacidade econômica não se extrai exclusivamente de fenômenos ou variantes financeiras, senão que, muito pelo contrário, tem suas mais diversas manifestações no sistema de valores econômicos e sociais instituídos na Constituição (CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos: art. 4º”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Lineas para su Reforma: Libro-Homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 128; CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 41, nº 213, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, pp. 455-512).

<sup>451</sup> CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, vol. I, libro homenaje de Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 118.

<sup>452</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *cit.*, p. 24.

<sup>453</sup> O teor do fim extrafiscal dos tributos ambientais não vem dominado pelo princípio da capacidade econômica determinado no art. 31.1 da Constituição espanhola (cf. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2004, pp. 9-59; CALVO VÉRGEZ, J. “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, março de 2004, pp. 61, 105 e 106; e STC 37/1987, FJ 13, de 26 de março, e STC 186/1993, FJ 4 de 06 de junho).

Assim como exposto anteriormente, isso não significa que o princípio da capacidade econômica deva ser rejeitado, mas sim respeitado como limite máximo e limite mínimo da imposição ambiental. Para maior aprofundamento, *vid.* TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993, p. 481.

<sup>454</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 89.

constitucional e legal<sup>455</sup>. Nesse sentido, nos filiamos à tese de CASADO OLLERO<sup>456</sup>, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ<sup>457</sup>, AYALA BECERRIL<sup>458</sup> e HERRERA MOLINA<sup>459</sup> que advogam que a capacidade econômica constitui um limite na utilização extrafiscal do tributo, e é através da observação deste princípio/limite como o tributo extrafiscal pode ser concebidos sem contradizer as exigências do sistema jurídico. Assim, os tributos extrafiscais não transgridem o princípio de capacidade econômica, o qual não significa que encontrem seu fundamento impositivo no referido princípio<sup>460</sup>. Ao não atender seu estabelecimento ao financiamento dos gastos públicos, mas ao cumprimento de um fim socioeconômico, deixa de ser o fundamento de onde nasce a potestade estatal para impor o gravame. Entretanto, isso não significa que os tributos extrafiscais não observem a capacidade econômica como um limite à imposição, pois este princípio incide no objeto-material sobre o qual recai o tributo, fazendo com que se respeite tanto o mínimo isento como a proibição de confiscatoriedade.

---

<sup>455</sup> Nesse sentido, SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; e LOZANO SERRANO, C. "Hecho imponible, fines extrafiscales y capacidad económica en el Canon de Vertido", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (Compendio)*, vol. I, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 1634-1635.

<sup>456</sup> CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos: art. 4º", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, cit., p. 118.

<sup>457</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 89.

<sup>458</sup> AYALA BECERRIL, M. P. "La doble imposición en los impuestos medioambientales", cit., pp. 333 e ss. Nesse mesmo sentido, vid. MARI AIZEGA, J. "La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 343-346 e 349-350.

<sup>459</sup> HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina paga'", cit., p. 195.

Em sentido contrário, FALCÓN Y TELLA defende que o princípio do poluidor-pagador "não pode reputar-se como uma exigência constitucional, mas que constitui simplesmente uma opinião possível do legislador ordinário" (FALCÓN Y TELLA, R. "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional", cit., pp. 676). Acreditamos que a tributação ambiental não é de aplicação obrigatória pela Constituição, mas o princípio do poluidor-pagador sim, ou seja, o custo contra a poluição recair sobre os poluidores, independentemente do instrumento utilizado.

<sup>460</sup> Nesse sentido, MARI AIZEGA defende que no caso de se admitir a constitucionalidade da imposição ambiental, também se atenua o tratamento ordinário do princípio da capacidade econômica, uma vez que a "finalidade constitucional reconhecida e designada ao legislador pela Constituição impõe um tratamento diferenciado, que se bem não considera, pelo menos primordialmente a capacidade econômica não pode desde logo ignorá-la, mas sim estabelecer uma imposição que não se fundamente diretamente na referida capacidade, e em vez esteja fundamentada nas prescrições constitucionais na matéria ambiental" (MARI AIZEGA, J. "La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal", *Fiscalidad Ambiental*, ed. Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 331-332).

Desta forma, acreditamos que a incidência do princípio da capacidade econômica revela-se de maneira indireta<sup>461</sup> nos tributos ambientais que, todavia, não possuem capacidade arrecadatória nula (senão não seria um tributo), além de encontrar suporte no art. 45 da CE<sup>462</sup>, o que revela uma adequação do Direito às novas realidades sociais e econômicas das sociedades atuais. Logo, nos tributos ambientais, resultante de toda construção do princípio do poluidor-pagador<sup>463</sup>, acreditamos que existe o *princípio da capacidade de poluir* ou *capacidade poluidora*<sup>464</sup>, materialização de fato revelador de uma determinada capacidade de poluir, e que a capacidade econômica se revela como objeto-material, servindo de limite mínimo e máximo da imposição fiscal, instituindo o mínimo isento e o limite máximo da não-confiscatoriedade.

Por fim, devemos abrir um parêntese para tratar da *conciliação da taxa com o princípio da capacidade econômica*. Como visto anteriormente, a capacidade econômica é um princípio que fundamenta os tributos fiscais, entretanto pode ser deslocado nos tributos extrafiscais. Quando partimos para a seara das taxas, observamos que a capacidade econômica não opera como um

---

<sup>461</sup> Nesse sentido, *vid.* PAGÉS I GALTÈS, J. *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995; GARCÍA LUIS, T. "Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuesto sobre Actividades Económicas: Norma Básica y Tarifas*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 451 e 453; MORENO CASTEJÓN, T. "El IAE", *Análisis de la Nueva Ley de Haciendas Locales*, Santiago, 1988, p. 32; GARCÍA-AGÜNDEZ JIMÉNEZ, J. M. "El nuevo impuesto municipal sobre actividades económicas", *Impuestos*, nº 12, vol. II, dez. 1988, p. 193; RUBIO DE URQUÍA, J. I.; CORDERO LÓPEZ, J. e VALERO RODRÍGUEZ, L. *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993; RUBIO DE URQUÍA, J. I. *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, 2ª ed., el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996; e VARONA ALABERN, J. E. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, *cit.*, p. 151.

<sup>462</sup> Cf. visto nos tópicos I.2.1.

<sup>463</sup> Esta é a corrente adotada na STC 289/2000, de 30 de novembro, que, conforme já estudado, tratou da declaração de inconstitucionalidade do Imposto Balear sobre Instalações que Incidem no Meio Ambiente, na qual afirmou que na estrutura deste tipo de tributos deve estar presente o princípio do poluidor-pagador, de forma que se grave a atividade poluente internalizando os custos derivados das atuações distorcionadoras do meio ambiente.

Ainda, há quem defenda que também poderia ser o princípio de "provocação dos custos", que se justificaria apenas no caso de se instituir uma taxa (cf. GARCÍA NOVOA, C. "El reglamento del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica: puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001", *cit.*, pp. 169-186).

<sup>464</sup> Reafirmamos nosso posicionamento que o fim extrafiscal não se vê dominado pelo princípio da capacidade econômica, prevista no art. 31.1, da CE, mas isso não significa que não se deve respeitá-lo, posto que esse princípio deriva do princípio econômico do princípio do poluidor-pagar, e que por sua vez deriva do princípio da solidariedade. O princípio da solidariedade é o fundamento do princípio do dever de contribuir à sustentação das despesas públicas (cf. TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*, *cit.*, p. 481, CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. "Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental", *cit.*, p. 22-37).

elemento configurador, e quando o faz, é de uma “forma indireta e remota” (STC 296/1994, 10 de novembro, FJ 4)<sup>465</sup>. Não obstante, a legislação trata da capacidade econômica como um critério de contribuição da taxa (cf. art. 31.1 da CE, art. 8 da LTPP<sup>466</sup>, art. 24.4 da LHL<sup>467</sup>, e art. 7.4 da LOFCA), critério este que acreditamos que se regula como uma recomendação<sup>468</sup>, mais do que um imperativo da norma<sup>469</sup>. O art. 31.1 da CE, exige a contribuição de todos para o suporte das despesas públicas, indicando que não somente os cidadãos terão que observar a capacidade econômica, mas também os poderes públicos, *i.e.*, a taxa é uma forma de contribuição à manutenção dos gastos públicos que é realizada pelos sujeitos que se beneficiam de forma especial dos gastos relacionados a este benefício (natureza retributiva), apesar de não possuir a natureza contributiva e redistributiva inerentes aos impostos<sup>470</sup>.

Identificada a incompatibilidade entre a capacidade econômica como um critério diretor da taxa e da ideia de benefício/afetação, também não se observa a existência do princípio da capacidade econômica no seu fato gerador, conforme passamos analisar cada fato gerador em particular. Primeiramente, a capacidade econômica na taxa pela prestação de serviços públicos e pela realização de atividade administrativas não manifestam qualquer capacidade do sujeito passivo, visto que tratam de serviços obrigatórios (*e.g.*, coleta de esgoto, coleta de lixo,

---

<sup>465</sup> Há quem entenda que esta interpretação não seria para todos as taxas, mas apenas para a taxa sobre o jogo, e esta taxa apesar de sua denominação seria um imposto (*vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Principios aplicables de la financiación local (especial referencia a las tasas locales)”, *Jornadas Tributarias sobre Financiación de Haciendas Territoriales*, Gestrisam, Málaga, 2000, p. 91).

<sup>466</sup> Lei 8/1989, de 14 de abril, Lei de Taxas e Preços Públicos (BOE nº 90, 15/04/1989).

<sup>467</sup> LHL corresponde a *Ley Reguladora de las Haciendas Locales* (Lei Reguladora das Fazendas Locais) – Lei 39/1988, de 28 de dezembro (BOE nº 313, 30/12/1988). Preferimos manter a abreviação original do espanhol para evitar confusões normativas.

<sup>468</sup> Nesse sentido, *vid.* RUIZ GARIJO, M. *Problemas Actuales de las Tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 226.

<sup>469</sup> *Vid.* TSJ Andaluzia, Granada de 25 de novembro de 1996, JT 1996/1745, e de 18 de janeiro 1999, JT 1999/229.

<sup>470</sup> CASADO OLLERO defende que “nas figuras tributárias com estrutura retributiva, como é a taxa, o critério para controlar seu cumprimento e sobre tudo para justificar as desvinculações do mesmo não é como regra geral a capacidade econômica, mas sim outros fatores tais como o benefício obtido, o custo do serviço prestado, etc.” (CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El control constitucional de la capacidad económica”, *cit.*, p. 232).

solicitação de uma autorização)<sup>471</sup>; o que solicita o serviço demonstra apenas que tem uma necessidade receber e não uma capacidade de dar, devendo a prestação de um serviço ou a realização de uma atividade administrativa gera um custo para o ente público e um correlativo aumento patrimonial quantificável para o correspondente receptor, pela qual se configura a base de cálculo<sup>472</sup>. Contudo, pode-se defender que a capacidade econômica na taxa em um momento posterior a sua solicitação ou atividade administrativa, *i.e.*, na hora em que se conecta o custo do serviço ao uso individual, após realizado o fato gerador<sup>473</sup>. Precisamente, CASADO OLLERO<sup>474</sup> trata de analisar os casos de vulneração da capacidade econômica nas taxas, em que “a inexistência de capacidade econômica como fonte de imposição operaria como fato impeditivo com a força jurídica necessária para evitar ou suspender a realização atual da obrigação fiscal, fazendo desta forma possível a atuação da capacidade como elemento condicionante ou pressuposto legitimador de cada ato dispositivo”.

Em segundo lugar, na taxa pelo uso do domínio público, a capacidade econômica se revela pelo uso do domínio que traz ao sujeito um benefício, compensando a coletividade pela restrição que se provoca pelo uso privativo, havendo, portanto, que quem solicita esta concessão tem uma capacidade de pagar. Considerando o aumento patrimonial pela concessão do uso do domínio público, a taxa se quantifica atendendo ao valor de mercado do bem ou da própria utilidade obtida pelo sujeito passivo. No caso do uso do domínio público, o ente público possui o poder para conceder o seu uso, devendo a taxa ser orientada

---

<sup>471</sup> “Um serviço está sempre dirigido à generalidade e esta consideração resulta incompatível com a idéia de que, posteriormente, seus usuários sejam pessoas de uma determinada capacidade econômica” (CALVO ORTEGA, R. “Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos”, *Crónica Tributaria*, nº 6, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973, p. 23).

<sup>472</sup> Cf. CORS MEYA, J. “Delimitación entre tasas y precios públicos”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 57, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1989, p. 342; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 62; LAGO MONTERO, J. M. “Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos”, *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 97. SIMÓN ACOSTA, E. *Las Tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, cit., p. 1999.

<sup>473</sup> Cf. CALVO VÉRGEZ, J. “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, cit., p. 69.

<sup>474</sup> CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, cit., p. 211. No mesmo sentido, *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. A. “Concurrencia de tasas y capacidad contributiva”, *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 242.

exclusivamente para o financiamento do custo da atividade inerente à outorga da correspondente licença<sup>475</sup>. Nesse diapasão, observamos que a capacidade econômica, serve como limite na hora da quantificação da taxa, tanto para limitar o custo que beneficia o sujeito passivo<sup>476</sup>, quanto para modular este tributo de acordo com a situação econômica do sujeito passivo independentemente do benefício obtido, analisando a capacidade prévia de acordo com o princípio da igualdade tributária<sup>477</sup>. Portanto, a capacidade econômica impede qualquer discricionariedade do ente público na hora de satisfazer o solicitado, enquanto que o princípio do benefício obedece ao art. 31.1 da CE, pois se contribui para a manutenção dos gastos públicos especificamente solicitados.

Diretamente relacionado com o princípio da capacidade econômica, encontramos os princípios da progressividade e da não-confiscatoriedade. Quando tratamos de tributos fiscais, o **princípio da progressividade** funciona como uma técnica instrumental à serviço da redistribuição, sendo uma forma de averiguar uma contribuição que o sujeito tem que fazer, à medida que aumenta sua capacidade econômica, devendo resultar maior em termos relativos ao próprio incremento sua riqueza. Portanto, a contribuição aumenta em proporção superior ao próprio aumento da capacidade econômica, objeto do gravame. Nesse sentido, compreendeu o STC 27/1981, de 20 de julho, FJ 4º, que uma certa desigualdade qualitativa é indispensável para entender cumprido o princípio da igualdade, justamente pelo sistema tributário da progressividade aspirar à redistribuição da

---

<sup>475</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, J. "Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones", *cit.*, p. 71.

<sup>476</sup> Vid. CALVO ORTEGA, R. "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *cit.*, p. 24.

<sup>477</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Artículo 31: El gasto público", *Comentarios a las Leyes Políticas: Comentarios a la Constitución Española de 1978*, vol. III, Cortes Generales, Edersa, Madrid, 1966, p. 412.

Para mais informações sobre o princípio da capacidade econômica como elemento quantificador das taxas, *vid.* AT de Granada, Sentença de 10 de fevereiro de 1982; A de Santa Cruz de Tenerife, Sentença de 15 de julho de 1988 (RGD, 1989, p. 2464); TS, Sentença de 14 de julho de 1992 (Rr. Arz. 6333); TSJ de Aragão Sentença de 17 de julho de 1993 (Act. Trb. 3/1994); TS, Sentença de 6 de fevereiro de 1995 (Rr. Arz. 1003); TSJ Cantábria, Sentença de 21 de março de 1997 (JT 163); TSJ de Andaluzia/Granada, Sentença de 28 de abril de 1997 (JT 422); TSJ do País Vasco, Sentença de 1 de dezembro de 1995 (JT 1687); TSJ de Andaluzia/Granada, Sentença de 7 de outubro de 1996 (JT 1512). Segundo estas decisões, o art. 24.3 da LRFL exige que a determinação das taxas tenham em conta critérios genéricos de capacidade econômica, exigindo que os Entes Locais devem apreciar esses critérios em suas Ordenanças fiscais, mas também permite, consequentemente, que nem todos suportem a mesma carga tributária. Para não haver problemas de arbitrariedade ou infração do princípio de igualdade na manutenção das despesas públicas, devem ficar devidamente justificados os critérios de capacidade contributiva considerados.

renda. A progressividade no sistema tributário é uma maneira de ser deste sistema, que se tem que articular tecnicamente (mediante tipos de graves progressivos, exceções, benefícios fiscais, etc.) de forma que possa responder a consecução de uns fins que não são estritamente arrecadatários para permitir a consecução de fins distintos, como podem ser a distribuição de renda, ou qualquer dos fins previstos pelo art. 40 da CE<sup>478</sup>.

Nesse sentido, a progressividade ambiental está relacionada ao nível de poluição do contribuinte, em que aquele que mais contamina terá que pagar mais, enquanto o que menor poluir, terá que pagar menor carga tributária. Ao mesmo tempo, permite que os que mais poluam paguem uma cota que exceda o seu custo individual, bonificando aqueles que tenham uma atividade poluente muito reduzida<sup>479</sup>. Portanto, de forma ideal, os tributos ambientais devem integrar em sua estrutura os custos dos danos produzidos aos recursos naturais, através de uma tarifação que seja progressiva, que incentive o poluente a melhorar seu comportamento ecológico, justamente por ter consciência de que será tributado na medida de sua poluição. Nesse sentido, cada produtor poderá analisar e ajustar seu nível de poluição ao custo que está disposto a assumir, que afetará inevitavelmente o preço do serviço ou produto prestado<sup>480</sup>. Em especial, a progressividade deve ser relacionada com a determinação da alíquota, que variará de acordo com a intensidade da incidência sobre o meio ambiente, que é o objeto de gravame. Assim, de forma geral, a arrecadação do tributo ambiental irá variar de acordo com a incidência que causar devido a sua poluição<sup>481</sup>.

---

<sup>478</sup> Para maior aprofundamento sobre a proporcionalidade, *vid.* SOTO BLASS, M. L. F. "El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias", Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Dykinson, Madrid, 2008, pp. 317 e ss.; e PINTO NOGUEIRA, J. F. *O Controlo de Proporcionalidade na Jurisprudência do Tribunal de Justicia em Matéria de Fiscalidade Directa: a Proporcionalidade na Aferição da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, tese de doutorado inédita, diretores Perfecto Yebra Martul-Ortega, Manuel Carlos Lopes Porto, Juan José Nieto Montero, Santiago de Compostela, 2009; e toda a bibliografia citada nestas obras.

<sup>479</sup> Cf. HERRERA MOLINA, P. M. "Los tributos ecológicos como recurso financiero local", Hacienda y Finanzas Municipales: Ponencias Presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI), (coord.) Juan Ignacio Gomar Sánchez, Javier Rodríguez Fernández, 2001, pp. 143-151.

<sup>480</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "El canon catalán sobre disposición de residuos", *Nueva Fiscalidad*, nº 11, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, Dez., 2003, pp. 147.

<sup>481</sup> Cf. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2004, p. 34.



Por outro lado, a progressividade, por imperativo constitucional, tem um limite infranqueável na não-confiscatoriedade (art. 31.1 da CE). O **princípio da não-confiscatoriedade** supõe um limite externo que deriva do reconhecimento do direito de propriedade. A tributação com base na contribuição para a manutenção dos gastos públicos tem um limite máximo de imposição. A palavra “confiscar” significa privar alguém de seus bens, aplicando-os ao fisco. Por outro lado “contribuir” representa privar parcialmente e imperativamente as rendas de um sujeito sem contraprestação, ao passo que a “confiscação” é também detração parcial da riqueza, entretanto extrapolando-se os limites que violam o direito de propriedade. Daí observa-se que o tributo é uma contribuição para a manutenção dos gastos públicos, sendo vedada a confiscação. Assim, como tratamos anteriormente ao analisar a capacidade econômica, a proibição confiscatória deriva do limite da capacidade econômica. A capacidade econômica é pressuposto lógico do dever de contribuir, atendendo assim aos fins de redistribuição sem a eliminação dos direitos, rendas, ou bens particulares. A proibição confiscatória nos recorda da existência de um limite máximo a capacidade econômica, servido para se apreciar o caso concreto<sup>482</sup>. Desta forma, nos tributos ambientais, deve-se dar especial atenção ao limite da não-confiscatoriedade para não se vulnerar a capacidade que o sujeito passivo possui de suportar o pagamento do tributo, sem representar uma afronta aos recursos econômicos essenciais para a sua existência (direitos à propriedade), que para as empresas representaria mais especificamente uma afronta direta à liberdade de empresa, e para os particulares uma lesão dos direitos fundamentais inerentes a sua existência. Assim, princípio da não-confiscatoriedade deve ser aplicado de forma geral, impondo que o tributo não represente uma arrecadação que ponha em risco o esforço do contribuinte em obter qualquer vantagem em sua atividade, após pagar o custo tributário, resultando na viabilidade de sua atividade, com a privação de sua propriedade<sup>483</sup>. Em síntese, o tributo deve ser moderado para não se produzir uma entrega excessiva do lucro.

---

<sup>482</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* PATÓN GARCÍA, G. “La fundamentación Del uso de los tributos para la protección del medio ambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, nº 27, Consejería de Presidencia, Secretaría General Técnica, Toledo, 1999, pp. 173 e ss.;

<sup>483</sup> Nesse sentido, *vid.* PÉREZ DE AYALA, J. L. “Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Española”, *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, p. 66.

Por outro lado, dentro da liberdade que dispõe o legislador para o estabelecimento dos tributos ambientais, o **princípio da generalidade** obriga que todos os sujeitos demonstrem uma capacidade econômica poluente que se pretende gravar em cada caso contribuam à manutenção dos gastos públicos, devendo o legislador considerar o foco poluente e a magnitude que deseja gravar, observando da forma mais ajustada possível ao princípio do poluidor-pagador<sup>484</sup>. De fato, o art. 31.1 da CE institui que todos devem contribuir a manutenção dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica. O termo “todos” caracteriza a abstração e a impessoalidade, impedindo a sujeição tributária *intuitu personae*. Isto significa que é inadmissível a imposição tributária a um determinado setor econômico ou a grupos compostos de pessoas em situações idênticas<sup>485</sup>.

Assim, para que um tributo ambiental se ajuste plenamente aos postulados do princípio de generalidade, seu fato gerador deve estar definido de maneira que cumpram duas projeções desse princípio: a) por um lado, as possíveis exceções que se contemplam na sua normativa reguladora, deverão ser consequência da ideia de justiça e, para tanto, a descrição do objeto gravado deve ser formulado, formal e materialmente, de modo que não seja possível que se escape de sua aplicação nenhuma realidade poluidora que, por definição, deveria ficar integrada em seu fato gerador; b) por outro lado, deve existir compatibilidade

---

<sup>484</sup> Cf. CAZORLA PRIETO, L. M. “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *Tratado de Tributación Ambiental*, vol. I, Arazandi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 57.

<sup>485</sup> “[...] Trata-se, a final de contas, da igualdade de todos ante uma exigência constitucional – o dever de contribuir para a solidariedade no levantamento das cargas públicas – que implica, de um lado, uma exigência direta ao legislador, obrigado a buscar a riqueza lá onde se encontre, e, por outra parte, a proibição na concessão de privilégios tributários discriminatórios, isto é, de benefícios tributários injustificados desde o ponto de vista constitucional, ao constituir uma quebra do dever genérico de contribuir ao sustento das despesas de Estado” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7, STC 193/2004, de 4 de novembro, e STC 10/2005, de 20 de janeiro). Assim, este princípio supõe que todos os sujeitos de direito estão submetidos ao poder tributário e que não é possível estabelecer exonerações individuais ou de grupo (a pessoas físicas ou jurídicas) que não estejam justificadas pelo próprio ordenamento e concretamente pela própria Constituição. Atente-se que o fator subjetivo é o elemento que diferencia princípio da generalidade do princípio da capacidade econômica. A generalidade tributária refere-se a quem se impõe o encargo tributário, ao passo que capacidade econômica trata de como se atribuir o encargo. Portanto, o princípio da capacidade econômica é a forma e a quantia de tributação entre os mesmos sujeitos passivos, que se determina pelas variáveis: renda, patrimônio e consumo. Ou seja, a capacidade econômica está ligada diretamente ao caso concreto. Assim, não pode existir exoneração por razões estritamente subjetivas (excluindo-se, portanto, as baseadas na capacidade econômica). O legislador não tem que atribuir o encargo em todas as manifestações da mesma forma, porque não tem caráter universal, entretanto, a generalidade obriga que o Legislativo atue da mesma forma com relação a todos os sujeitos que encontram em uma mesma situação.

entre os elementos essenciais do tributo com este princípio, devendo estar definidos de forma que não exista nenhum tipo de discriminação nem de fato, nem de direito no tratamento das realidades que causam degradação ambiental sujeitas à tributação. Nesse sentido, em nossa opinião, cumpridos estes requisitos, não cabe dúvidas sobre a possibilidade de se implementar tributos ambientais, desde a perspectiva do princípio da generalidade.

Por último, no que se refere ao **princípio da igualdade**<sup>486</sup>, deve-se destacar que nem todos os espanhóis se encontram sempre, em todo momento e em qualquer circunstância, em condições de absoluta igualdade. Assim, não é proibida qualquer desigualdade de tratamento, mas sim somente aquelas desigualdades que resultem artificiosas ou injustificadas, justamente por não estarem fundamentadas em critérios objetivos e suficientemente razoáveis. Portanto, a igualdade não impede a discriminação, mas sim exige deste critério

---

<sup>486</sup> O princípio da igualdade consiste na obrigação dos poderes públicos em gravar por igual os sujeitos que encontram na mesma situação e desigualmente os sujeitos que se encontram em situações diferentes. Este princípio encontra-se na CE nos art. 14 (como igualdade formal), art. 9.2 (igualdade material, ao incitar que cabe aos poderes públicos promover a liberdade, igualdade de todos os cidadãos seja real ou efetiva) e art. 31 (é a igualdade especificamente exigida pelo sistema tributário). Nessa esteira, para que haja a diferenciação constitucional lícita, não basta que seja o fim que ela quer perseguir, senão que é indispensável, ademais, que as consequências jurídicas que resultem de tal distinção sejam adequadas e proporcionadas do dito fim, de maneira que a relação entre a medida adotada, o resultado que se procede e o fim pretendido pelo legislador superem um juízo de proporcionalidade em sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos ou desmedidos. A moldagem do princípio da igualdade no âmbito tributário trata em considerar o princípio da igualdade em relação à capacidade contributiva, e no mesmo sentido de que situações economicamente iguais sejam tratadas da mesma maneira. A igualdade perante a lei tributária resulta, assim, indissociável dos princípios constitucionais da generalidade, capacidade, justiça e progressividade. Por outro lado, a igualdade está intimamente enlaçada com os princípios da progressividade e capacidade contributiva, por isso não se pode reconduzir nos termos do art. 14 da CE: uma certa desigualdade qualitativa é indispensável para cumprir este princípio; “[...] precisamente a que se realiza mediante a progressividade global do sistema tributário que encoraja a aspiração à redistribuição da renda” (STC de 20, de julho de 198, STC 54/1993, de 15 de fevereiro, e STC 134/1996, de 22 de julho). TC reafirma a compatibilidade entre os distintos princípios constitucionais, quando se manifesta: “igualdade é perfeitamente compatível com a progressividade do imposto, que só exige que o grau de progressividade se determine em função da base tributável e não em razão do sujeito” (STC 45/1989, de 20 de fevereiro, STC 134/1996, de 22 de julho, STC 295/2006, de 11 de outubro)<sup>486</sup>.

Em síntese: a) o princípio da igualdade no âmbito tributário se traduz no respeito ao princípio da capacidade econômica, de forma que situações economicamente iguais devem ser tratadas da mesma maneira; b) o princípio da igualdade não veda qualquer desigualdade, senão somente aquela que pode reputar-se como discriminatória, por carecer de justificação objetiva e razoável, e desdobrar consequências não proporcionadas; c) o princípio da igualdade não existe na igualdade ante a lei, senão também a igualdade na aplicação da lei; d) o princípio da igualdade não ampara o direito a impor ou exigir diferenças de trato em situações ou supostos desiguais (discriminação por indiferença) e) o princípio da igualdade deve interpretar-se em conexão com as exigências derivadas de outros princípios constitucionais f) a igualdade e o marco do sistema tributário deve complementar-se com a igualdade no ordenamento da despesa pública, o que se traduz na necessidade de designar equitativamente os recursos públicos (cf. MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., 121-122).

para poder tratar situações que sejam diferentes<sup>487</sup>. Mais especificamente ao caso da tributação ambiental, o TC tem integrado o princípio da generalidade com os de igualdade e justiça, proibindo a concessão de privilégios tributários discriminatórios, injustificados desde o ponto de vista constitucional, afirmando que supõe uma quebra do direito de contribuir ao sustento dos gastos públicos (STC 193/2004, de 4 de novembro, e STC 10/2005, de 20 de janeiro). Assim, “[...] para que a diferenciação resulte constitucionalmente lícita não basta com que esteja de acordo com o fim que ela se persegue; é indispensável, além disso, que as consequências jurídicas que resultam de tal distinção sejam adequadas e proporcionadas à referida finalidade, de maneira que a relação entre a medida adotada, o resultado que se produz e o fim pretendido pelo legislador superem um julgamento de proporcionalidade em sede constitucional, evitando resultados especialmente onerosos ou desmedidos” (*vid.* STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; STC 214/1994, de 14 de julho, FJ 8; STC 46/1999, de 22 de março, FJ 2; STC 200/2001, de 4 de outubro, FJ 4; STC 39/2002, de 14 de fevereiro, FJ 4; STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; e STC 269/2003, de 15 de julho).

Por outro lado, o princípio da igualdade de todos perante a lei tributária nos tributos ambientais pode suscitar dúvidas sobre sua constitucionalidade na

---

<sup>487</sup> Nessa esteira, o Tribunal na Sentença 8/1986, de 21 de janeiro, decidiu sobre um recurso de amparo suscitado por um contribuinte de Valencia contra a revisão dos valores cadastrais dos imóveis em que havia argumentado que o fato de não ter praticado essa revisão de maneira generalizada, senão em zonas concretas da cidade, era discriminatório, o que sem prejuízo do dever de todos os poderes públicos de procurar a igualdade real, o direito fundamental que o art. 14 da CE confere a todos os espanhóis é o da “à igualdade jurídica, ou seja, a no suportar um prejuízo – ou falta de benefício – desigual e injustificado em razão dos critérios jurídicos pelos que se guia a atuação dos poderes públicos. Ainda, o Tribunal complementa que naturalmente se trata de critérios jurídico-normativos, contidos nas normas jurídicas, assim como os critérios adotados para a aplicação de normas, posto que a igualdade que o art. 14 da CE se refere é perante a Lei e perante a aplicação da Lei. Por fim, nesta decisão, é destacado que este preceito constitucional não protege a legítima aspiração da igualdade material ou de fato, frete a desigualdades de trato que não derivam de critérios jurídicos discriminatórios, mas sim de outras circunstâncias objetivas e razoáveis (FJ 4).

Seguindo este mesmo entendimento, a STC 150/1990, de 4 de outubro, estabeleceu que autonomia significa a capacidade que cada nacionalidade ou região possui para decidir quando e como exercer suas próprias competências, nos limites da Constituição e do Estado. Caso deste exercício derivem desigualdades na posição jurídica dos cidadãos residentes em cada uma das CCAA, não será por isso que resultarão necessariamente infringidos os arts. 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139, 140.1.1, e 149.1.13 da CE, já que estes preceitos não exigem um tratamento jurídico uniforme dos direitos e deveres dos cidadãos em todo tipo de matérias e em todo o território do Estado, o que seria incompatível com a autonomia. Este princípio de igualdade refere-se ao exercício dos direitos e ao cumprimento dos deveres constitucionais, que trata de uma igualdade de posições jurídicas fundamentais (*vid.* FJ 7). Assim, o Estado autonômico postula a necessidade de se articular a unidade com a diversidade, e sem o elemento diferenciador não existirá uma verdadeira pluralidade nem capacidade de autogoverno, que são elementos que caracterizam um Estado das Autonomias (cf. FJ 3).

hora de sua aplicação, especialmente quando se tratem de tributos específicos das CCAA, fazendo com que a imposição incida sobre os contribuintes residentes em uma determinada região e, em consequência, se alegue que os cidadãos não estão sendo tratados de forma igual em determinadas zonas do território nacional. Para solucionar esta insurgência, a STC 37/1987, de 26 de março, sobre o imposto andaluz sobre terras infra-utilizados, FJ 10, compreendeu que todas as CCAA possuem as mesmas competências, mas mesmo assim isso não significa que tenham que exercê-las de uma forma ou com um conteúdo e uns resultados idênticos ou semelhantes<sup>488</sup>.

Nesse sentido, compreendemos que a existência de diferentes tributos instituídos pelas CCAA não fere o princípio da igualdade de posicionamento jurídico entre cidadãos no cumprimento do dever de contribuir à manutenção dos gastos públicos<sup>489</sup>. Trata-se, pois, do reconhecimento da autonomia destas Comunidades e que determina as diferenças no nível e nas prestações de serviços nas CCAA, havendo, portanto, a possibilidade de existirem diferentes tributos para poder atender a estas necessidades. Ainda, em nossa opinião, privar estas Comunidades desta liberdade, corresponderia a negar qualquer instituição de tributos próprios, justamente um setor que representa uma das mais importantes peculiaridades dessa autonomia. Portanto, a instituição de tributos ambientais não são contrários aos princípios constitucionais da generalidade e igualdade<sup>490</sup>.

---

<sup>488</sup> Antes desta decisão, na Senteça 76/1983, FJ 2, o Tribunal já havia pronunciado que o regime autonômico se caracteriza por um equilíbrio entre "homogeneidade e diversidade do *status* jurídico público das entidades territoriais que o integram"; sem a homogeneidade não haveria unidade nem integração no conjunto estatal, e sem a diversidade não existiria verdadeira pluralidade nem capacidade de autogoverno.

<sup>489</sup> Cf. art. 31.1, da CE.

<sup>490</sup> Atente-se que a vulneração destes princípios foram por diversas vezes questionadas em outros tributos ambientais perante os Tribunais espanhóis, *e.g.*, ICA, em que as empresas poluentes alegavam que este imposto não grava todas as empresas por suas atividades, mas sim apenas algumas específicas por causa de sua importância econômica e pela facilidade arrecadatória. As reiteradas decisões compreenderam que havendo a oportuna justificação, e segundo razões objetivas, podem haver isenções como forma de estimular a redução de emissões a um determinado limite (no caso das emissões atmosféricas em Galícia, inferiores a 1.001 toneladas por ano), desincentivando a poluição através de ressarcimento compensatório com o estabelecimento de escalões com uma progressividade atenuada. Nesse sentido, *vid.* processos do Contecioso-Administrativo do Tribunal Superior de Justiça de Galicia, Setenças de 17 de novembro de 2005, 6 de fevereiro de 2004 (JUR 2004/178577), 29 de janeiro de 2004 (JUR 2004/174907), 28 de novembro de 2003 (JT 2004/381), 27 de junho de 2003 (JT 2004/379), 14 de abril de 2003 (JT 2003/1549), e 3 de julho de 2001 (JT 2001/1969).

### II.2.3. O poder tributário em matéria ambiental

Analizada a possibilidade constitucional de se implementar tributos de natureza extrafiscal-ambiental, cabe-nos adentrar nas competências tributárias para o estabelecimento dos tributos ambientais no âmbito da União Europeia e Espanha. Ressalvamos que trataremos especificamente da competência material no Capítulo III, ao tratar da competência sobre o meio ambiente e sobre os efluentes ao domínio público marítimo-terrestre.

Antes de entrar na competência tributária na Espanha, devemos fazer um breve introito sobre as competências tributárias ambientais no âmbito da UE. A ausência de uma legislação estatal básica foi um empecilho que inibia uma proteção contra a degradação ambiental, vindo a ser suprida pela iniciativa de normas comunitárias. Estas normas comunitárias, inicialmente, não fizeram alusão à proteção ambiental, sendo seu objetivo comum à consecução de um mercado comum, através da livre concorrência e desde uma perspectiva apenas econômica. O modelo comunitário evolui e juntamente com o crescimento econômico, a criação de emprego e o bem-estar também se tornaram metas, dando andamento ao objetivo de “desenvolvimento sustentável” nos termos do TUE de Lisboa, art. 2º, inciso 3.

Nesse contexto, o instrumento tributário com finalidade ambiental tem sido compartilhado entre os titulares da potestade tributária, que têm constituído o núcleo de importantes reformas legislativas em todos os países, sendo também harmonizadas no âmbito da UE. Entretanto, a distribuição de competências não é uma questão fácil, posto que envolve a distribuição de competências tributárias e ecológicas entre os Estados-Membros da UE, as CCAA e os Entes Locais. Como visto no Capítulo I, a partir do Ato Único Europeu de 1986, que reformou o Tratado de Roma de 1958, as instituições comunitárias foram dotadas de poder para

---

Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P. “Fiscalidad y ecología: el impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Xurídica Galega*, nº 26, Asociación Revista Xurídica Galega, Vigo, 1º trim. 2000, pp. 329-352; ADAME MARTÍNEZ, F. “El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, 2007, pp. 5-27; ROZAS VALDÉS, J. A. “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 47, nº 246, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1997, pp. 943-968; GARCÍA NOVOA, C. “El reglamento del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica: puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001”, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 7, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 169-186; e GALAPERO FLORES, R. M. “Hacienda de las Comunidades Autónomas. impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 16, Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 25-40.

expressamente adotar medidas de proteção ambiental e, como resultado de reformas posteriores, estas instituições podem proferir decisões pela maioria qualificada e procedimento de co-decisão entre o Conselho e o Parlamento. Não obstante, as disposições ambientais de caráter fiscal devem ser aprovadas por unanimidade pelo Conselho, de acordo com um processo legislativo especial, conforme art. 192.2, *in fine* do texto consolidado do TUE atualizado pelo Tratado de Lisboa. Portanto, em matéria extrafiscal-ambiental, a competência dos Estados-Membros é limitada pelo Direito comunitário, que proíbe a adoção de disposições que constituam exações de efeito equivalente a um direito de aduana, tributos internos discriminatórios ou protetores, ajudas de Estados incompatíveis com o mercado comum, restrições quantitativas ao comércio ou medidas de efeito equivalentes<sup>491</sup>.

Nesse sentido, a atuação da União Europeia em matéria de tributação ambiental é limitada pela necessidade de unanimidade entre os Estados-Membros, que salvo melhor juízo somente poderia ser alcançada através de uma simplificação dos tributos ambientais internos de cada país membro, entretanto isso poderia desvirtuar o seu fim ambiental segundo as características e necessidades de cada região, mais especificamente do impacto ambiental do objeto impositivo. Talvez, a longo prazo e após uma maior integração do sistema tributário entre os Estados-Membros essa alternativa possa um dia se concretizar, mas, no presente sistema, acreditamos que os governos internacionais deveriam apostar em um comércio de licenças de emissões para poder fixar os limites máximos internos de cada país, criando uma legislação internacional de controle dos limites máximos tolerados, e reservar a tributação ambiental para o âmbito interno, pela maior eficiência e facilidade de aplicação que representam, conforme visto no Capítulo I e será aprofundado no Capítulo IV.

Ao passar para a imposição tributária na Espanha, verifica-se a citada necessidade da dupla competência para a atuação em matéria de tributação

---

<sup>491</sup> VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, p. 675.

ambiental: a competência tributária e a competência ambiental<sup>492</sup>. Assim, a STC 102/1995, de 26 de junho, FJ 3, destaca que o projeto primário de distribuição de competências ambientais entre o Estado e as CCAA se complica pela sua necessária coexistência com outros títulos competências, uns afins e outros colidentes. Nesse sentido, a complexidade e o caráter multifacetado ou multidisciplinar que têm as questões relativas ao meio ambiente determina precisamente que afete aos mais variados setores do ordenamento jurídico<sup>493</sup> e provoca uma correlativa complexidade no reparto das competência entre o Estado e as CCAA. Por esta razão, o meio ambiente da lugar a competências estatais e autonômicas, com um caráter “transversal” por incidir em outras matérias incluídas também no esquema constitucional de competências<sup>494</sup>. Ao mesmo tempo, estas matérias têm como objeto os elementos integrantes do meio ambiente (como a água, a atmosfera, a fauna, a flora, os minerais etc.) ou certas atividades humanas sobre eles (agricultura, indústria, mineração, urbanismo, transportes) que causam danos ou representam risco potencial ao ambiente.

Segundo visto no Capítulo I e conforme será mais detalhado no Capítulo III, na vertente material da tributação ambiental, todas as entidades espanholas acumulam a competência sobre matérias ambientais, entretanto, segundo a Constituição espanhola, o Estado possui competência exclusiva sobre a legislação, ordenamento e concessão de recursos e aproveitamentos hidráulicos quando as águas transcorrerem por mais de uma Comunidade Autônoma, bem como a legislação básica sobre proteção do meio ambiente (art. 149, incisos 22 e

---

<sup>492</sup> A relação entre a competência material e a competência tributária teve início com a Lei de Reforma Agrária de Andaluzia, que estabeleceu um imposto agrário denominado Imposto sobre Terras Infra-utilizadas, e que foi declarado constitucional. Esse juízo de valor positivo foi decisivo, fixando que a *intentio legis* do tributo não era criar uma nova fonte de ingressos públicos com fins estritamente fiscais ou re-distributivos, mas sim dissuadir aos titulares de propriedades ou de empresas agrícolas o descumprimento das obrigações inerentes à função social da propriedade da terra que a própria lei define. Isto é, estimular estes titulares para que obtenham de seus proprietários os rendimentos econômicos e sociais que lhes são legalmente exigíveis. Este foi o marco na Espanha que estabeleceu a teoria da dupla competência (material e tributária) e que na prática foi limitada pelos tributos autonômicos (cf. JIMÉNEZ COMPAIRED, I. “La fiscalidad ambiental en Aragón”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, Ciss Praxis, Valencia, feb. 2009, p. 8).

<sup>493</sup> Cf. STC 64/1982, de 4 de novembro, FJ 5.

<sup>494</sup> Arts. 148.1.1., 3., 7., 8., 10. e 11. CE.

Na mesma STC 102/1995, FJ 3, o TC reconhece que “a transversalidade predicada não pode justificar sua *vis expansiva*, já que em esta matéria não se enquadra qualquer tipo de atividade relativa à estes recursos naturais, mas sim somente a que diretamente tenha a sua previsão, conservação e melhora”.



23 da CE)<sup>495</sup>. Não obstante, a CE prevê que as Comunidades Autônomas podem assumir tais competências quando for de seu interesse (art. 148.10 da CE). Assim, a competência em matéria de águas *lato sensu* é compartilhada entre o Estado e as CCAA. Nos tributos de saneamento, o recurso natural representa, na maioria das vezes, um bem de competência exclusiva do Estado, entretanto as CCAA somente teriam declarada a inconstitucionalidade se estivessem violando materialmente a política estatal posta em prática no setor. Portanto, a gestão das políticas de proteção do meio ambiente são faculdades que podem ser assumidas pelas CCAA, cf. art. 148.1.9 da CE<sup>496</sup>. Por outro lado, os Entes Locais têm maior restrição no seu poder de disposição sobre as matérias ambientais, estando sujeitadas à Constituição, às normas estatais, em especial a Lei Reguladora das Fazendas Locais, e às leis estabelecidas pela Comunidade Autônoma. Com isso, atribui-se às Administrações Locais a competência ambiental concorrente com a das CCAA. Guardemos estas noções gerais que nos são suficientes para introduzir o estudo sobre as competências tributárias, mas que serão tratadas integralmente no Capítulo III.

No que tange a vertente tributária, dentro do complexo processo de construção do Estado, através da criação das CCAA, em consonância com a CE, não cabe dúvida de que um dos assuntos mais relevantes gira em torno das distintas vias de financiamento dos entes regionais de regime comum, cujo projeto tem permanecido em constante revisão. Esta constante variação nos instrumentos de financiamento regional tem sido permitida graças à flexibilidade constitucional, que não estabelece um marco rígido nesta matéria, mas sim se

---

<sup>495</sup> No que se refere à competência ambiental, o art. 149.1.23 CE atribui a competência exclusiva ao Estado sobre a legislação básica relativa à proteção do meio ambiente, ao mesmo tempo prevê que as CCAA assumam competências de desenvolvimento da legislação básica estatal, estabelecendo, inclusive, normas adicionais de proteção e execução normativa (art. 148.1.9 CE). Assim, as faculdades normativas estão compartilhadas entre ambos os entes territoriais.

Por exemplo, no Estatuto de Autonomia de Aragón, Lei Orgânica 5/2007, de 20 de abril, são previstos os princípios de equilíbrio territorial e sustentabilidade (art. 71.32), e a proteção dos ecossistemas estão vinculados com os recursos hidrológicos mediante a adoção de sistemas de saneamento e depuração de águas adequados (art. 19.2).

<sup>496</sup> Desta forma, nenhum tributo ambiental configurado segundo o princípio do poluidor-pagador chocará com o exercício da competência do governo.

limita a assinalar as fontes financeiras autonômicas e os princípios diretores do sistema, quais sejam: autonomia, coordenação e solidariedade<sup>497</sup>.

A potestade tributária, ou seja, aquela que é exercida para estabelecer e regular tributos, exige que se atribua a competência legislativa, uma vez que somente mediante lei se podem criar novos tributos ou modificar seus elementos essenciais<sup>498</sup>. Nesse sentido, deve-se distinguir entre a potestade originária e a potestade derivada. A potestade originária é destacada no art. 133.1 da CE, que determina que cabe ao Estado estabelecer tributos, mediante Lei. Por outro lado, a potestade derivada é aquela designada aos outros entes territoriais, reconhecendo às CCAA e Entes Locais a potestade para estabelecer e exigir tributos (art. 133.2 da CE). Nesse sentido, o STC 19/1987, FJ 5, reconheceu às Administrações Locais a sua potestade legislativa, estabelecendo que a reserva do art. 31.1 da CE não pode se entender desvinculada das condições próprias ao sistema de autonomias territoriais que a Constituição consagra (art. 117 da CE) e especificamente à garantia constitucional da autonomia dos Municípios (art. 140 da CE). Na FJ 6 da mesma decisão, no que tange aos tributos próprios dos Municípios, o TC reconhece que a reserva de Lei não deverá se estender até um ponto que prive estes entes de qualquer intervenção na ordenação do tributo ou em sua exigência para o próprio âmbito territorial, e também não poderá o legislador abdicar de toda regulação direta no âmbito parcial que a Constituição lhes reserva (art. 133, incisos 1 e 2, da CE). Desta forma, há de se destacar que as CCAA possuem potestade tributária tão originaria quanto a Estatal, sendo que a única diferença se encontra nos limites de exercício da potestade. Enquanto a potestade do Estado se encontra na Constituição, as CCAA estão atadas aos limites impostos pelas Leis estatais<sup>499</sup>. Nesse sentido, não podem as CCAA adotar medidas tributárias que suponham obstáculo para a livre circulação de mercadorias e serviços (art. 157.2 da CE). Posicionando-se sobre o assunto, o TC na STC 37/1981, de 16 de novembro, FJ 5, decidiu que o fato de uma normativa

---

<sup>497</sup> GARCÍA GÓMEZ, A. J. "El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional", *cit.*, p. 26. Prosseguindo o raciocínio, menciona o autor que tanto é assim que o êxito central do processo descentralizador, a cessa de imposto do Estado, não está definido constitucionalmente pelo que tem resultado um conceito elástico com diferentes perfis em função do modelo eleito.

<sup>498</sup> Cf. art. 133 e art. 31.3 da CE.

<sup>499</sup> VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *cit.*, p. 676.

local incidir sobre a circulação de pessoas e bens não significa que seja necessariamente um obstáculo à mesma, *i.e.* contrário ao princípio do art. 139.2 da CE, ainda que será, incontestavelmente, quando intencionalmente se persiga a finalidade de obstaculizar a referida circulação, ou quando as consequências objetivas das medidas adotadas impliquem o surgimento de obstáculos que não guardam relação com o fim lícito perseguido.

Assim, a competência tributária, determinada no art. 133.2 da CE, define que as CCAA podem estabelecer e exigir tributos de acordo com a CE e as leis. No mesmo sentido, o art. 156.1 da CE estabelece a autonomia financeira das CCAA para desenvolver e executar suas competências de acordo com os princípios de coordenação da Fazenda Estatal. Portanto, é reconhecido o *princípio da instrumentalidade fiscal* na esfera da imposição fiscal autonômica em virtude da instituição de uma determinada competência no Estatuto de Autonomia da Comunidade Autonomia, no estabelecimento de normas complementarias às estatais, a exemplo da matéria de proteção do meio ambiente<sup>500</sup>. Entre os recursos que a CE atribui às CCAA para fazer efetiva essa autonomia financeira, se destacam os impostos próprios (art. 157.1 da CE). Esta fonte de financiamento está condicionada, além dos princípios constitucionais que ordenam o estabelecimento de tributos (art. 31 da CE), pelos limites extrínsecos, segundo a

---

<sup>500</sup> Cf. MONTÓYA-HIDALGO, J. "El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón: ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto", *cit.*, p. 42.

Assim, como visto anteriormente, reconhecendo o mandamento do art. 2.1 da LGT, de que os tributos poderão servir como instrumentos da política econômica geral e atender à realização de princípios e fins contidos na Constituição, o STC 37/1987, de 26 de março, FJ 13, e o STC 186/1993, de 7 de junho, FJ 2 e FJ 4, consolidaram que tanto o sistema tributário em seu conjunto, como cada figura concreta formam parte dos instrumentos que dispõe o Estado para a consecução dos fins econômicos e sociais constitucionalmente determinados. Para o Tribunal não existe na CE ou na LOFCA qualquer preceito que proíba as CCAA de atuarem com sua potestade tributária (em especial o poder de imposição) em relação a consecução de objetivos não fiscais. Ao contrário, a CE concede autonomia financeira às CCAA para desenvolver e executar suas competências (art. 156.1), permitindo a faculdade com que elas utilizem instrumentos fiscais na exução e desenvolvimento de todas as competências que tenham assumido em seus respectivos Estatutos de autonomia e quando sua utilização for necessária. Segundo o TC, com isso, existe um implícito reconhecimento constitucional do princípio da instrumentalidade fiscal na esfera da imposição autônoma. Consequentemente, as CCAA podem estabelecer tributos de caráter primordialmente extrafiscal, mas deve ser realizado dentro do quadro das competências assumidas e respeitando as exigências e princípios derivados diretamente da CE (art. 31), da Lei Orgânica que regula o exercício de suas concorrências financeiras (art. 157.3 da CE) e dos respectivos Estatutos de Autonomia.

A posição adotada pelo TC não se opõe o princípio da capacidade econômica estabelecido no art. 31.1 CE, uma vez que o referido princípio não impede que o legislador possa configurar a hipótese de fato de um tributo tendo em conta considerações extrafiscais.

terminologia do TC, que têm a ver com a distribuição de competências tributárias entre os distintos níveis de descentralização financeira. Neste sentido, com amparo do disposto no art. 157.3 da CE, tem sido a LOFCA que tem ditado o marco normativo para exercer a autonomia financeira por parte das entidades regionais.

Sob esta ótica, para verificar as possibilidades das CCAA em tomar decisões tributárias com incidência no setor ambiental torna-se necessário analisar inicialmente a distribuição da capacidade tributária entre todos os níveis de governos e, posteriormente, enlaçar a competência material com a tributária. No plano formal, as CCAA reúnem todos os requisitos para criar *ex novo* qualquer tributo, seja imposto, taxa ou contribuição especial, visto que possui órgãos de natureza legislativa, ou seja, vinculado ao princípio da reserva de lei. No plano material, a LOFCA determina a delimitação da imposição para as CCAA, uma vez que os tributos não-impositivos estão relacionados com as CCAA e com seu território<sup>501</sup>.

Nesse sentido, o art. 6 da LOFCA indica os limites genéricos para o estabelecimento dos tributos próprios autonômicos (extrafiscais ou puramente financeiros) e o faz obedecendo ao *princípio da coordenação* com as competências tributárias do Estado e com fatos impositivos gravados pelos Entes Locais. Com isso, o art. 6.2 proíbe aos entes regionais atuar sobre fatos geradores já gravados pelo Estado, enquanto que com a modificação do art. 6.3 da LOFCA, pelo artigo único, inciso 3, da Lei Orgânica 3/2009, de 18 de dezembro<sup>502</sup>, passou a se proibir a duplicidade de fatos geradores, e não mais o solapamento da matéria impositiva, ou seja, o art. 6.3 passou a vedar a possibilidade de que possam invadir fatos geradores gravados pelas Administrações Locais, salvo quando o preveja a normativa de Regime Local. Por outro lado, o art. 9 da LOFCA, trata de demarcar a criação dos tributos autonômicos ao marco territorial próprio. A limitação mais importante estabelecida pelo art. 9, encontra-se em sua letra c), que trata do que se vem denominando “unidade de mercado”. Os arts. 6.2 e 9, da

---

<sup>501</sup> As CCAA não podem adotar medidas tributárias sobre bens situados fora de seu território (art. 157.2 CE), nem podem existir Fazendas Autonômicas baseadas no privilégio econômico ou social (art. 138.2 CE), o que não impede a possibilidade de uma imposição autonômica diferenciada quanto não implique um tratamento discriminatório perante situações similares.

<sup>502</sup> BOE nº 305 de 19/12/2009.

LOFCA, supõe em conjunto os principais motivos para os sucessivos recursos de inconstitucionalidade que foram impetrados perante o TC contra os tributos ambientais que promulgam as CCAA, com fundamentos, em sua maioria, pela suposta vulneração de tais artigos.

Assim, reiteramos, os limites das CCAA são dois: a) não podem estabelecer tributos sobre fatos geradores já gravados pelo Estado; b) não poderão estabelecer tributos sobre fatos geradores gravados pela legislação de regime local das Administrações Locais. Estes limites estão relacionados com a pouca incidência que tem tido a matéria financeira nos tributos próprios das CCAA, ao menos desde o ponto de vista arrecadatório. Assim, ao criarem-se as CCAA, o mapa fiscal do Estado e dos Entes Locais já estava determinado, e estes entes continuaram com seus tributos tradicionais.

Nesse sentido, o LOFCA proíbe que as CCAA estabeleçam medidas tributárias sobre fatos geradores gravados pelo Estado e pelos Entes Locais. Portanto, o LOFCA proíbe a duplicidade de fatos geradores sobre matérias que corresponda aos impostos municipais sobre bens imóveis, atividades econômicas, construções ou incremento do valor dos terrenos<sup>503</sup>. Interpretando esse preceito legal, o TC consolidou o entendimento a favor do poder tributário das regiões e compreendeu que apenas no caso de existir uma identidade formal entre os fatos geradores é que existirá a inconstitucionalidade do tributo autonômico<sup>504</sup>.

Conforme visto anteriormente, na decisão STC 289/2000, de 30 de novembro, do imposto autonômico das Ilhas Baleares, imposto sobre determinadas instalações que incidem no meio ambiente, que recaia sobre

---

<sup>503</sup> Os Entes Locais devem exigir obrigatoriamente três impostos: IBI (Imposto sobre Bens Imóveis), IAE (Imposto sobre Atividades Econômicas) e IVTM (Imposto sobre Veículos de Tração Mecânica). Podem ser exigidos outros três tributos: sobre o setor de construção (Imposto sobre Construções, Instalações e Obras); outro sobre as transmissões imobiliárias (Imposto sobre o Incremento de Valor dos Terrenos de Natureza Urbana); e sobre o setor de caça e pesca (Imposto de Gastos Sumptuários de Caça e Pesca). São figuras muito distantes da fiscalidade ambiental, sendo que apenas o Imposto sobre Veículos possuiria algum elemento desta natureza.

<sup>504</sup> O STC 37/1987, de 26 de março, FJ 14 estabelece: "[...] o art. 6.2 da LOFCA não se destina a impedir que as Comunidades Autônomas estabeleçam tributos próprios sobre objetos materiais ou fontes impositivas já tributadas pelo Estado, porque, dada a realidade econômica nas suas diversas formas está toda ela praticamente coberta pelos tributos estatais, o resultado seria, conforme salientaram os representantes do Parlamento e do Conselho do Governo de Andaluzia e pelo Conselho do Estado, a negar na a possibilidade de criar, pelo menos por agora, novos impostos autonômicos. O que o art. 6.2 proíbe, em seus próprios termos, é a duplicidade de fatos geradores, de forma estrita". *Vid.* nesse mesmo sentido STC 14/1998, de 22 de janeiro, STC 289/2000, de 30 de novembro, e STC 242/2004, de 16 de dezembro).

determinados sujeitos passivos relacionados principalmente com o setor de energia, o TC julgou inconstitucional gravar os ingressos destas empresas, porque a matéria gravada era a propriedade imobiliária e não a poluição, já que o gravame se produzia sem observar a capacidade poluente, além de não arbitrar instrumentos dirigidos à estimulação de atividades protetoras do meio ambiente. Assim, caso este tributo houvesse atendido ao critério da capacidade poluente ou se tivesse arbitrado tais instrumentos paliativos, a matéria imponible não teria sido a mera titularidade de elementos patrimoniais, mas sim a poluição e, então, poderia ter sido considerado constitucional. Nesta esteira, com a STC 289/2000 foi determinado que os conceitos de fato gerador e matéria imponible são distintos: matéria imponible é mais amplo que o de fato gerador ao que se refere o art. 6.2 da LOFCA<sup>505</sup>. À semelhança do imposto balear sobre instalações que incidem sobre o meio ambiente, o imposto de Estremadura na STC 179/2006, de 13 de junho, que foi declarado inconstitucional por estabelecer um imposto que infringia a normativa básica sobre planejamento e diversificação energética. A decisão compreendeu que o legislador autonômico não tratou de organizar, dirigir ou ordenar, nem de incidir diretamente no processo de produção ou transporte de

---

<sup>505</sup> O conteúdo referente à matéria imponible do art. 6.3 da LOFCA desta decisão veio a ser ultrapassada pela nova redação do referido artigo. Nesse sentido, o TC tratava dos dois limites ao poder tributário próprio das CCAA: os fatos geradores gravados pelo Estado do art. 6.2 da LOFCA, e as matérias imponíveis reservadas às Administrações Locais da revogada redação do art. 6.3 da LOFCA. Assim, no primeiro caso não havia o objetivo de impedir as CCAA estabelecerem tributos próprios sobre objetos materiais ou fontes impositivas já gravadas pelo Estado (STC 186/1993, FL. 4 c), mas o que se proíbe o art. 6.2 é estritamente a duplicidade de fatos geradores (STC 37/1987, FL. 14, e STC 186/1993, FL. 4 c)). Por outro lado, no segundo caso, visava-se proibir que houvesse a incidência de tributos autonômicos sobre matérias gravadas pelos Entes Locais, o que restringia consideravelmente o poder tributário das CCAA. Atente-se que com a nova redação, ampliou-se o poder de atuação das CCAA em matéria tributária, que igualmente à relação das CCAA com o Estado, agora a incompatibilidade limita-se apenas aos fatos geradores dos tributos das Administrações Locais. Isto é, a proibição de dupla imposição dos tributos autonômicos atende à hipótese adotada como fato gerador e não mais à realidade ou à matéria imponible que lhe serve de base. Portanto, inexistente atualmente o segundo limite que reconduzia à proibição de duplicidade impositiva à matéria imponible, com independência do modo em que se articulasse o legislador o fato gerador imponible.

Essa alteração com certeza fará com que se criem mais tributos ambientais, visto que os problemas que enfrentava o TC espanhol sobre a constitucionalidade de diversos tributos ambientais criados pelas CCAA, devido à sua incompatibilidade com o objeto gravado pelas figuras tributárias Locais, e conseqüente inconstitucionalidade e nulidade, pela invasão das figuras tributárias autonômicas na esfera dos tributos Locais.

Para maior aprofundamento sobre a matéria, *vid.* GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. "La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas", *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 321, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pp. 129-142, e todas as referências citadas neste artigo.

energia, mas sim apenas gravar a periculosidade dessas atividades e das instalações a elas relacionadas, para a tranquilidade da coletividade<sup>506</sup>.

Por outro lado, em relação ao art. 9 da LOFCA, a STC 168/2004, de 6 de outubro, que julgou o imposto catalão que incidia sobre certas atividades geradoras de riscos para avaliação de planos de proteção civil, compreendeu que havia fundamentos suficientes para considerar que a matéria gravada não era uma das reservadas às Administrações Locais pela legislação do regime local, portanto, se tratava de um tributo ambiental. Argumentou que a imposição de um tributo sobre elementos patrimoniais afeto à atividade elétrica possui amparo legal, prevendo a legislação Estatal a possibilidade de se incluir suplemento territorial nas faturas. Estas devem ser satisfeitas pelos consumidores de energia (elétrica ou de combustíveis), gravando com tributos de caráter autonômico ou local, cuja cota se obtém mediante regras uniformes para todo território nacional, assegurando que o exercício da potestade tributária territorial não ponha em risco a unicidade do sistema tarifário<sup>507</sup>. Ainda, aduziu que o *princípio da territorialidade das normas e atos das CCAA* não pode ser interpretado de forma que impeça às instancias autonômicas, no exercício de suas próprias competências, adotar decisões cujas consequências podem projetar-se tangencialmente sobre outros lugares do território nacional. Assim, somente restaria violado o princípio de unidade de mercado e a liberdade de circulação de pessoas e bens, quando sua

---

<sup>506</sup> A STC 179/2006, na FJ 6, destaca que, mesmo que na Exposição de Motivos da Lei 7/1997 mencione que o tributo tem uma finalidade extrafiscal (proteção ambiental), os elementos essenciais do referido tributo o revalam como contributivo ou fiscal, na medida que não grava diretamente uma atividade poluente, mas a mera titularidade de certas atividades. Ainda que o imposto se chame formalmente de extrafiscal, não existe uma necessária conexão entre a finalidade ambiental que diz perseguir e o meio que adota para sua consecução (o gravame de elementos patrimoniais), pois faz total abstração do modo em que cada instalação gravada incide no meio ambiente no que se desenvolver (de maneira que nem se estimula a realização de condutas limpas e nem desincentiva as nocivas), incidindo unicamente o valor de umas instalações calculado fundamentalmente em função do faturamento das empresas titulares das mesmas (cf. FJ 9).

Para maior aprofundamento sobre a STC 179/2006, *vid.* BORRERO MORO, C. "El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad", *Impuestos*, vol. II, Edilex, Madrid, 1998, pp. 1250-1275; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. "Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura", *Impuestos*, vol. I, Edilex, Madrid, 1999, pp. 1359-1374; HERRERA MOLINA, P. M. "Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes", *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, coord. por José Esteve Pardo, Civitas, Madrid, 1995, pp. 687-704; GÓMEZ VERDESOTO, M. E MARTÍNEZ LAGO, M. A. "Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 238, Ciss Praxis, Valencia, 2004, pp. 103-110.

<sup>507</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, I. "La fiscalidad ambiental en Aragón", *cit.*, p. 10.

incidência implique no surgimento de obstáculos que não guardem relação e sejam desproporcionados com o fim constitucionalmente lícito que perseguem (cf. julgado anteriormente pelas STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 5; STC 66/1991, de 22 de março, FJ 2; STC 233/1999, de 13 de dezembro, FJ 26; e 96/2002, de 25 de abril, FJ 11)<sup>508</sup>.

### **II.3. Da figura tributária a ser eleita em matéria ambiental**

Superadas as questões formais e materiais quanto à possibilidade de implantação de um tributo ambiental, passamos à análise da figura tributária que melhor pode cumprir essa função em cada caso em concreto. De fato, sabe-se que sob a perspectiva ambiental, qualquer tributo (seja imposto, taxa ou contribuição especial) que possa atingir um fim ambiental ou motivar mudanças para comportamentos mais corretos ambientalmente pode ser utilizado. Contudo, devemos identificar a finalidade com a qual se deve utilizar cada um deles e quando podem melhor atingir os objetivos político-ambientais. Para tanto, a seguir estudaremos preliminarmente os contra-argumentaremos das teorias que defendem que os tributos ambientais seriam na realidade exações parafiscais ou prestações patrimoniais coativas com finalidade ecológica, bem com a figura denominada de cânon. Superadas estas questões preliminares, passaremos a análise dentro dos objetivos ambientais dos elementos identificadores das taxas e de sua comparação com os impostos, destacando em seguida o uso ambiental das contribuições especiais.

---

<sup>508</sup> Relatando a atuação fiscal das CCAA no meio ambiente, ALONSO GONZÁLEZ menciona que o Estado parece pouco interessado em recorrer ao imposto extrafiscal, tanto porque dispõe de mais e melhores instrumentos, ou porque o processo de racionalização e simplificação do sistema tributário aconselha não incrementar o número de gravames, sobre tudo se seu rendimento é pouco tentador em termos arrecadatários. Para este autor, a Fazenda Local também caminha na direção de reduzir o número de impostos e deixar somente os de maior potência arrecadatória, diretrizes nas que dificilmente encaixamos impostos extrafiscais (ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, cit., p. 18).

Por outro lado, sempre que os objetivos extrafiscais estão compreendidos dentro das competências atribuídas às CCAA, não somente há a possibilidade de utilizar o sistema tributário regional para aqueles objetivos extrafiscais, mas que esta utilização pode resultar em ocasiões obrigatórias (CASADO OLLERO, G. *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas*, cit., p. 87).

Para um estudo completo sobre a distribuição de competências ambientais, *vid.* CANOSA USERA, R. "Descentralización política y medio ambiente", *Constitucion y Medio Ambiente*, Dykinson, Madrid, 2006, pp. 209-250. Nesse mesmo sentido, *vid.* STC 289/2000, STC 168/2004 e STC 179/2006.



Antes de prosseguirmos no presente tópico, uma questão que deve ser dirimida é se um tributo ambiental poderia ser configurado como uma **exação parafiscal**<sup>509</sup>. Em geral, recebem o nome de exações parafiscais as figuras que do ponto de vista material ou formal não obedecerão ao regime dos tributos<sup>510</sup> e dos princípios constitucionais tributários, mas que possuem alguns privilégios previstos para os tributos. Gozam de um regime orçamentário diferente ao aplicável ao produto arrecadatário dos tributos, ou seja, os fins com que se financiam os tributos tradicionais são baseados no princípio da capacidade econômica (tópico II.2.2.), entretanto, considerando os novos objetos do Estado se financiam impostos econômico-sociais, baseados em princípios a benefício ou interesse dos cidadãos<sup>511</sup>. A LGT de 1963 (Lei 203/1963, de 28 de dezembro<sup>512</sup>) reconhecia as exações parafiscais como legais. O art. 26.2 previa que caso estas exações fossem exigidas sem considerar os serviços e atos da Administração que beneficiassem ou afetassem o sujeito passivo, seriam impostos<sup>513</sup>. Por outro lado, o mesmo artigo determinava que quando se estabelecessem em consequência da realização de um serviço ou atos da Administração que beneficiassem ou afetassem o sujeito passivo, seriam taxas. No mesmo sentido, a Lei de Taxas e Exações Parafiscais, de 26 de dezembro de 1958, estabelecia que se consideravam exações parafiscais os direitos, cânones, honorários e demais percepções exigíveis pela Administração do Estado e outros organismos e pessoas indicados que não figurem nos Orçamentos gerais do Estados, nem a elas sejam aplicáveis, total ou parcialmente, as normas que regulam os impostos da Fazenda Pública, e que se imponham para cobrir necessidades econômicas sanitárias, profissionais ou de outra ordem. citada Não obstante, a sua existência

---

<sup>509</sup> Nesse sentido, a Disposição Adicional 1ª da LGT estabelece que as exações parafiscais participam da natureza dos tributos, regindo-se pela LGT se não houver legislação normativa específica.

<sup>510</sup> Seja na sua criação, no seu controle, seja na sua gestão, ou em sua integração nos Orçamentos Gerais do Estado.

<sup>511</sup> Cf. MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 105.

Segundo MORSELLI, enquanto que o tributo se fundamenta na capacidade econômica e cobre as necessidades gerais, a parafiscalidade se fundamenta “na necessidade de se fazer participar em certas funções e em organismos aos que estas funções são confiadas, aos membros comuns, econômicos, morais e espirituais, excluindo ao resto dos membros da comunidade política geral” (MORSELLI, E. “Le point de vue théorique de la parafiscalité”, *Rèvue de Science et de Législation Financière*, t. XLIII, Paris, 1951, p. 100).

<sup>512</sup> BOE nº 313 de 31/12/1963.

<sup>513</sup> Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J. J. e SOLER ROCH, M. T. *Derecho Financiero*, cit., pp. 261-262.

no sistema tributário é severamente criticada e muitos defendem a sua exclusão<sup>514</sup>. Assim, muito embora a LGT não mencione as exações parafiscais, elas perduram no sistema fiscal<sup>515</sup>.

Sob esta planura, conforme delineado no tópico II.2.2., compreendemos que os tributos extrafiscais não possuem o mesmo objeto-fim dos tributos arrecadatórios, entretanto isto não o desvincula de sua natureza tributária, considerando que o objeto material está sempre conexo à capacidade econômica. Portanto, mantemos nosso posicionamento de que os princípios da capacidade econômica e do poluidor-pagador devem ser flexibilizados para poder se adequar a nova realidade do protecionismo ambiental, mas isso não desvirtua nem afasta os tributos ecológicos do vigente sistema tributário. Consequentemente, isso não significa a sucumbência dos princípios constitucionais tributários à nova ordem ambiental, mas sim uma nova interpretação dos mesmos aos parâmetros exigidos pela sociedade moderna.

Por estes motivos, nosso posicionamento também diverge de ESEVERRI MARTÍNEZ<sup>516</sup>, que defende que as figuras que vêm sendo instituídas na Espanha se tratam de *prestaciones patrimoniais coativas com finalidade ecológica*. Para o autor, com a materialização dos ingressos auferidos pela tributação ambiental não se persegue o financiamento de qualquer despesa pública, mas apenas dos derivados da atuação poluente. Assim, como se trata de um sistema de prestações coativas que não se dirigem à generalidade dos cidadãos, mas sim a quem com suas atividades perturbam o meio natural, sua exigibilidade deve ser procurada em razão da proporcionalidade de quem mais ação poluente realiza,

---

<sup>514</sup> Inclusive que já tentou ser provocado essa exclusão do sistema tributário pela Lei 8/1989, de 13 de abril, de Taxas e Preços Públicos, que resultou sem êxito. Mas esta aspiração não se concretizou. Por um lado, porque a própria Lei estabelece que as taxas parafiscais continuem se exigindo segundo o padrão contido na Lei de Taxas e Exações Parafiscais de 1958. Por outro lado, porque a própria doutrina do Tribunal Constitucional não propicia, ao insistir na irretroatividade do princípio da reserva de Lei, que somente aplica eficácia jurídica como tal a partir da entrada em vigor da Constituição. Essa também é a doutrina do Tribunal Supremo, que inciste na manutenção da legislação dos tributos parafiscais anteriores a 1978 sejam regulados por Decreto (cf. STS de 28 de abril de 2004, Sala 3ª, Seção 2ª).

<sup>515</sup> Para um estudo completo sobre a Lei de Taxas e Preços Públicos de 1958, *vid.* VICENTE-ARCHE, D. "Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958", *Revista de Administración Pública*, nº 29, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1959, pp. 377 e ss.

<sup>516</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia de Tributación Medioambiental", *cit.*, pp. 220-221.

suportando mais intensamente a carga econômica desses gravames. Portanto, se o produto de sua arrecadação não tem por fim atender o financiamento de gastos gerais do Estado, mas de políticas setoriais relacionadas com o meio ambiente, a conclusão que chega o autor é que o chamado sistema de tributos ecológicos não responde à ideia constitucional que representam as existentes figuras tributárias, porque se distanciam dos princípios que as inspiram; o seu caráter demonstra que não se guiam pelos índices de riqueza que os chamados a satisfazer essa prestação (índices de capacidade econômica), mas de proteção do meio ambiente, pelo princípio do poluidor-pagador (art. 45.1 CE)<sup>517</sup>. Desta forma, o doutrinador menciona que seria mais aconselhável falar de um sistema de *prestações patrimoniais coativas com finalidade ecológica*, e não de um sistema ou conjunto de tributos ecológicos. Em consequência, esta nova catalogação (reconhecida pela CE) não causaria o solapamento com os demais tributos do sistema fiscal.

Discordamos do posicionamento radical do referido autor, visto que não se deve excluir a incidência dos princípios que regem o sistema tributário, mas sim ponderá-los e amoldá-los às novas realidades de uma sociedade em constante evolução, conforme concluímos anteriormente quando tratamos do princípio da capacidade contributiva. Os antigos princípios rígidos, tal como foram instituídos, cedem lugar para permitir a adequação à necessidade de intervenção Estatal na internalização dos custos ambientais/sociais. Portanto, o princípio da capacidade econômica não é excluído completamente, mas relativizado, sendo aplicado como objeto material, e como limite máximo e mínimo à tributação, ao mesmo tempo em que o princípio do poluidor-pagador também é relativizado, para não levar a inviabilização das atividades econômicas e proteger o desenvolvimento da

---

<sup>517</sup> Fundamentalmente, como já exposto extensivamente na presente tese, verificamos que o meio ambiente é um patrimônio de todos e que o pagamento de quem o destrói não significa que tenha direito sobre aquele bem jurídico. O que o poluidor realiza é o pagamento pelo dano provocado nos moldes do princípio do poluidor-pagador. Defende o autor que, sob a perspectiva constitucional dos princípios que guiam os tributos, os tributos ecológicos não têm natureza tributária. Assim, as prestações patrimoniais baseadas no efeito poluente não têm porque se sujeitar aos princípios constitucionais que inspiram a justiça tributária nos termos indicados no art. 31.1, não devendo se fundamentar no princípio da capacidade econômica, mas no exercício da atividade poluente, e nem seus ingressos devem cobrir as despesas públicas gerais, mas apenas da própria atividade poluente (cf. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia de Tributación Medioambiental", *cit.*, pp. 231-235).

sociedade: a final, uma nova ordem no sistema fiscal é instituída para atender as novas necessidades da coletividade e seus interesses presentes e futuros.

A segunda questão preliminar que deve ser resolvida, tange ao uso indiscriminado pela doutrina e legislação da denominada figura **cânon** para referir-se ao fenômeno da tributação ambiental<sup>518</sup>. Nesse sentido, a doutrina divergente ao estabelecer a natureza jurídica do cânon<sup>519</sup>, designando-o tanto como uma modalidade de taxa, quando o sujeito passivo usa o meio ambiente e obtém por

---

<sup>518</sup> Nesse sentido, a COMISSÃO EUROPEIA, no seu *Comunicado da Comissão da União Europeia sobre Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno*, Bruxelas, COM(97) 9 final, de 26/03/1997, em seu art. 10, destaca que “no que diz respeito à fiscalidade em matéria de ambiente, são frequentemente atribuídos, em diversos Estados-Membros, significados diferentes a termos similares e a legislação da UE não oferece definições precisas. No entanto, é importante salientar que são as características e efeitos de uma medida que determinam a forma como esta será apreciada à luz do direito comunitário e não as designações utilizadas nos Estados-Membros. A presente comunicação não pretende, por conseguinte, definir os vários tipos de instrumentos utilizados nos Estados-membros. A expressão “taxas e impostos” deve ser entendida como abrangendo todos os pagamentos obrigatórios e unilaterais, quer a receita reverta diretamente para o orçamento do Estado quer se destine a fins especiais (por exemplo, a afetação a fins específicos). Na presente comunicação, o termo “imposição” será utilizado como englobando “taxas e impostos”, conforme definição supra. As imposições cobertas por disposições mais específicas das diretivas comunitárias ficam abrangidas pelo contexto jurídico da respectiva diretiva”.

<sup>519</sup> O problema inicia-se no âmbito do Direito comparado, quando a OCDE e a União Europeia usam significados distintos para o conceito de *taxes and charges* (CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *cit.*, p. 11). A OCDE menciona que *charges* são gravames exigidos mediante contraprestação, como as taxas na Espanha do art. 26.a) da LGT (OECD. *Working Party on Economic and Environmental Policy Integration: Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: a Survey*, Paris, 1999, p. 9). Por outro lado, a União Europeia define a expressão *taxes and charges* (“tributos e gravames”) como todo pagamento obrigatório e sem contraprestação (COMISSÃO EUROPEIA. *Comunicación Impuestos y Gravames Ambientales en el Mercado Único*, DOCE nº C 224, 1997, p. 7). Essa dissonância faz com que seja difícil delimitar e distinguir entre quais das existentes figuras tributárias estariam estes cânones fazendo referência: se seriam as taxas propostas pela OCDE, ou aos impostos previstos pela UE.

Por outro lado, é pertinente destacar que no Direito italiano, foi denominado de “cânon de indenização” (*canone di indennizzo*) aquela prestação que está o agente poluente obrigado a pagar para contribuir a financiar o custo da execução de uma obra que se realiza para proteger o meio ambiente do ato poluente (MURARO, G. “Usi alternativi degli strumenti economici e problemi di armonizzazione internazionale nella política ambientale”, *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione*, vol. I, 1977, pp. 85 e 86). Esta definição é de extrema importância, considerando que pode ser a chave para responder o porquê da instituição de cânones na Espanha e qual seria sua verdadeira natureza. Talvez um plágio desastroso pelo sistema jurídico espanhol, que causou e continua causando inúmeras incertezas jurídicas e administrativas por uma má tradução ou má adaptação legislativa.

ele uma vantagem direta<sup>520</sup>, bem como um imposto<sup>521</sup> ou até mesmo como uma exação parafiscal<sup>522</sup>, e que portanto se exigiria a criação de uma nova figura tributária<sup>523</sup>. Assim, a denominação ambígua de cânon, utilizada tanto pela Lei de Águas de 1985<sup>524</sup> como pela Lei de Costas de 1988<sup>525</sup>, por vezes é interpretada como uma junção de exações de natureza tributária, patrimonial ou, inclusive, parafiscal<sup>526</sup>. O problema reside em determinar a categoria tributária concreta na

---

<sup>520</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, SIMÓN ACOSTA e ALARCÓN GARCÍA presumem que o termo cânon emprega-se para gravar a utilização ou o aproveitamento especial do domínio público, qualificando-se assim como uma modalidade de taxa, ainda que não se denomine deste modo (JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 126; SIMÓN ACOSTA, E. "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, Civitas, Madrid, 1981, pp. 604; ALARCÓN GARCIA, G. "La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España", cit., pp. 13-14). No mesmo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN defende que o cânon seria catalogado como a concessão de autorizações privativas para certos aproveitamentos do domínio público (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, Civitas, Madrid, 1991, p. 21), ou seja, o preço pela criação de titularidades específicas para o uso privativo ou comum especil do recurso natural.

<sup>521</sup> Nesse sentido, GAGO RODRÍGUEZ e LABANDEIRA VILLOT comentam que o nome cânon segue sendo utilizado provavelmente como reflexo da normativa comunitária que referiu explicitamente a estes instrumentos a partir do Terceiro Programa de Ação Ambiental, sendo que na Espanha estas figuras adotam a denominação de impostos, quando se referem ao cânon de saneamento, ou taxas, quando se referem ao cânon de efluentes, apesar de algumas CCAA definirem como taxas os cânones de saneamento, (GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., pp. 39-40. PP. 39-40). Segundo nos mesmos autores, estes cânones constituem uma das propostas tributárias com maior conteúdo ambiental, entretanto a ausência de desenvolvimento regulamentário impede conhecer até agora a estrutura técnicas dessas figuras (*ibidem*, pp. 41-45).

<sup>522</sup> ALARCÓN GARCIA defende que seria uma exação parafiscal, ou seja, é um tributo que não seguiu o esquema formal nem material dos tributos, tanto em sua criação, como no seu controle, na sua gestão, na sua integração aos Orçamentos Gerais do Estado. Portanto, para a autora, a utilização do cânon forçaria indicar à qual das diferentes formas fiscais se refere, o que não é aconselhável. Apesar de serem tributos anômalos, a antiga LGT 230/1963, art. 26.2, determinava que quando as exações parafiscais se exigiam sem especial consideração a serviços ou atos da Administração que beneficiem ou afetem ao sujeito passivo seriam consideradas impostos. Por outro lado, a professor defende que quando se estabeleçam como consequência de serviços ou atos da Administração que beneficiam ou afetem o passivo gozarão da natureza de taxas. A Lei 8/1989, de 13 de abril (BOE nº 90 de 15/04/1989), de Taxas e Preços Públicos espanhola tentou reorganizá-la a margem de determinas regras próprias, mas sem êxito (cf. ALARCÓN GARCIA, G. "La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España", cit., pp. 13-14).

<sup>523</sup> Nesse sentido, CARBAJO VASCO e HERRERA MOLINA comentam que: "a distinção entre impostos, taxas e contribuições especiais se demonstra no âmbito da extrafiscalidade ambiental. Isto proporciona importantes distorções dado o diverso regime de distribuição de competências sobre cada uma destas figuras. Uma possível solução seria elaborar um conceito genérico de tributo ambiental com um regime jurídico de distribuição de competências comum às três categorias tributárias tradicionais. Assim se evitaria a tendência – a manipular as categorias tributárias para evadir as limitações competências" (CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. "Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental", cit., p.56).

<sup>524</sup> Lei 29/1985, de 2 de agosto (BOE 189, 08/08/1985).

<sup>525</sup> Lei 22/1988, 28 de julho (BOE 181, 29/07/1988).

<sup>526</sup> Cf. ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 145.

que se inscrevem estes cânones<sup>527</sup>, já que apesar de ser um termo muito vinculado à tributação ambiental, o cânon não é uma modalidade prevista no ordenamento jurídico tributário da Espanha, que somente prevê como únicas classes de tributos os impostos, taxas e contribuições especiais, conforme art. 2, da LGT<sup>528</sup>. Segundo nossa opinião, o conceito de cânon, tão usado na legislação espanhola quando se trata de tributos ambientais, aparenta surgir como uma forma de solucionar a exigência de um conceito genérico de tributo ambiental, visando coibir as limitações que podem gerar recursos de legalidade e de limitações de competências, bem como, quiçá, para evitar o impacto negativo social que geram as denominações das modalidades já previstas no ordenamento jurídico. Contudo, não podemos nos distanciar da realidade, devendo cada tributo ser examinado segundo suas próprias finalidades e elementos de identificação, inserindo-se dentre alguma das figuras tributárias previstas no sistema tributário, como passamos a analisar.

Verificado nosso posicionamento sobre a possibilidade se considerarem os tributos como exações parafiscais ou prestações patrimoniais coativas com finalidade ecológica, bem como na inadmissibilidade se ter figura tributária além das legalmente permitidas, passamos ao estudo das prováveis **figuras tributárias**. Como visto nos tópicos anteriores, os elementos ambientais na tributação podem se dar tanto por uma tributação ambiental propriamente dita<sup>529</sup>, como por uma tributação relacionada às questões ambientais, sendo que este conjunto de financeiras ou de componentes tributários podem alcançar um fim

---

<sup>527</sup> PAGÈS I GALTÉS, J. *Tributos sobre las Aguas: Estatales, Autonómicas y Locales*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 22, faz este comentário ao tratar do cânon de efluentes regulado no art. 85, da Lei de Costas.

<sup>528</sup> Art. 2, da LGT: “Os tributos, qualquer que seja sua denominação, se classificam em taxas, contribuições especiais e impostos [...]”.

<sup>529</sup> Assim, o *tributo ambiental* é a prestação pecuniária de caráter obrigatório, cuja finalidade ou legitimação encontra-se na melhora ou proteção do meio ambiente, circunstância que implica que o desenho dos elementos estruturais do tributo deverá estar relacionado com o nível de prejuízo que determinados comportamentos humanos podem produzir ao meio ambiente (FERNÁNDEZ ORTE, J. *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*, cit., 2006, pp.153-173).

extrafiscal de preservar e melhorar o meio ambiente<sup>530</sup>. Com isso, nos deteremos a verificar as figuras tributárias ambientais.

De forma geral, o *imposto ambiental*, também denominado de imposto ecológico ou imposto verde, é o tributo cujo fato gerador toma como elemento objetivo um ato ou fato relacionado com a melhora ou a proteção do meio ambiente e o tributo se exige sem contraprestação alguma. Por outro viés, a *taxa ambiental* (também denominada de taxa ecológica ou ecotaxa)<sup>531</sup> grava a prestação de serviços ou a realização de atividades de regime de Direito público, relacionados com a melhora ou proteção do meio ambiente, quando estes se referem, afetem ou beneficiem aos sujeitos passivos, em escalas muitas das vezes não proporcionais, afetando tanto populações circunvizinhas quanto a outras distantes, mas que também são beneficiadas com o recurso impactado. Nos moldes da LGT, art. 2.2.a), a taxa ecológica exige: a) que sejam de solicitude ou recepção obrigatória para os administrados; e b) que não possam ser prestados ou realizados pelo setor privado, porque implicam numa intervenção na atuação dos particulares ou qualquer outra manifestação do exercício de autoridade, ou porque, em relação aos referidos serviços, se estabelece sua reserva à favor do setor público. A STC 233/1999, de 16 de dezembro, na FJ 10, afirma de modo expresso o caráter de contraprestação das taxas e adiciona que neles se evidencia o modo direto e imediato um caráter sinalagmático que não se aprecia em outras figuras impositivas.

Assim, a modalidade tributária *taxa* é adequada para atingir a função redistributiva dos custos pelos serviços de proteção e reparação do ambiente entre os agentes que lhe dão causa. Essa bilateralidade torna mais perceptível a responsabilidade individual dos poluidores, visto que vincula a sua conduta com a

---

<sup>530</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 69-118; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. "Hecho imponible o finalidad: qué califica a un tributo como ecológico?", *Fiscalidad Ambiental: Primer Congreso Internacional sobre Protección Fiscal del Medio Ambiente* [Madrid, los días 22 a 24 de enero de 1996], ed. Ana Yábar Sterling, Codecs, Barcelona, 1998, pp. 373-374.

<sup>531</sup> De forma geral, a LGT inclui como fato gerador das taxas a prestação de serviços de realização de atividades em regime de Direito público que se refiram, afetem ou beneficiem de modo particular o sujeito passivo, quando se produza qualquer das circunstancias que enumera: quando a solicitação da atividade administrativa ou a recepção da prestação do serviço administrativo seja de fato obrigatória para o administração, ou quando o setor público seja o único que preste o serviço ou realize a atividade. Na hora de determinar a quantia da taxa pode se ter em conta critérios genéricos de capacidade econômica dos sujeitos obrigados a pagar (é uma possibilidade). (MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 93; 96).

retribuição pecuniária que efetua, bem como terão uma sensação de ajustamento entre o que paga e o serviço prestado pela Administração. Esta sinalagmaticidade não se encontra nos impostos. Por outro lado, sob a perspectiva política, a instituição de um imposto estaria mais ajustada aos fins do Estado, considerando-se que os valores arrecadados irão para os cofres públicos e poderão ser utilizados como melhor convir para a Administração. Essa posição é criticada pelos agentes tributados e pelos ambientalistas, considerando que o governo pode possuir outros interesses por trás da tributação da poluição, que poderão manter cargas tributárias sempre crescentes<sup>532</sup>.

Como se sabe, as taxas são preços que o Estado exige de forma coativa por benefícios concretos e individualizados, resultantes do aproveitamento de serviços públicos específicos (taxas administrativas *lato sensu*<sup>533</sup>) ou pela utilização de bens do domínio público (taxas de utilização<sup>534</sup>), e em contrapartida do levantamento de obstáculos jurídicos ao exercício de certas atividades pelos particulares (taxas por licenças)<sup>535</sup>. A taxa por uma licença exige um controle prévio de uma atividade que está vinculada a riscos ambientais, considerando que estes são toleráveis, satisfazendo a necessidade do que requer e da coletividade para serviço público seja averiguado e controlado em sua periculosidade<sup>536</sup>. A necessidade e legitimidade para a cobrança de taxas pela prestação de serviços ambientais ou pelo fornecimento de bens ecológicos é quase uma unanimidade na doutrina, que segundo PIGOU<sup>537</sup>, BAUMOL e OATES<sup>538</sup>, é uma solução para as externalidades negativas, visto que é uma forma imediata e fácil que permite tratar

---

<sup>532</sup> Nesse sentido, *vid.* DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 150.

<sup>533</sup> *E.g.*, taxa por coleta de lixo ou por tratamento de água.

<sup>534</sup> *E.g.*, taxas por estacionamento em vias públicas (cf. XAVIER DE BASTO, J. e LOBO XAVIER, A. "Ainda a distinção entre taxas e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos", *RDES*, Ano XXXVI, jan-set, 1994, p. 22).

<sup>535</sup> *E.g.*, valores cobrados por inspeções periódicas obrigatórias de veículos (*vid.* NEVES CAETANO, M. J. *Manual de Direito Administrativo*, cit., p. 438).

<sup>536</sup> Cf. XAVIER DE BASTO, J. e LOBO XAVIER, A. "Ainda a distinção entre taxas e imposto...", cit., p. 9.

<sup>537</sup> PIGOU, A.C. *The Economics of Welfare*, 3 ed., Macmillan, London, 1929, p. 194.

<sup>538</sup> BAUMOL, W.J.; OATES, W.E. e BLACKMAN S.A. *Economics, Environmental Policy, and the Quality of Life*, Prentice Hall Professional Technical Reference, New Jersey, 1979, pp. 145-146.



o problema ambiental<sup>539</sup>. Portanto, esta figura é comumente utilizada para os serviços públicos que objetivam recuperar os custos administrativos com o recolhimento, tratamento e eliminação de emissões poluentes, contudo, a forma pela qual atualmente se calcula não possui relação estrita com o dano ambiental, sendo que este acréscimo deveria incorporar as taxas por estes serviços, em resposta e aplicação do princípio do poluidor-pagador. Na realidade, há a dificuldade de identificar o beneficiário e a quantidade do benefício que a entidade pública lhe proporcionou.

Os valores obtidos pela taxa não devem ultrapassar o valor da contraprestação efetuada<sup>540</sup>, conforme o princípio da equivalência dos custos, que enseja no princípio da proporcionalidade (caso contrário estaríamos diante de um imposto). Portanto, na medida em que existe uma corresponsabilidade do valor do tributo com a prestação realizada, a figura será uma taxa (e não um imposto) e sua arrecadação é destinada diretamente ao propósito ambiental. VOGEL<sup>541</sup> ressalva que as taxas são fontes de financiamento excepcionais, em que, sob o manto constitucional, se devem arrecadar receitas pelo princípio do Estado fiscal e do contemporâneo Estado de Direito por meio de impostos, que se fundam no princípio da capacidade contributiva, conforme visto no tópico //2.2. Com isso, o risco que está ligado à consignação de receitas fiscais está presente tanto nas taxas como nos impostos ecológicos que possuem receita afetada a um fim específico, sendo, por isso, conveniente que haja uma reavaliação periódica e

---

<sup>539</sup> CARLOS LOBO, C. "Impostos ambientais", *Fisco*, nº 70/71, maio-jun, Lisboa, 1995, p.80.

<sup>540</sup> Segundo o art. 19.2 da Lei 8/1989, de 13 de abril, de Taxas e Preços Públicos, geralmente, o valor das taxas pela prestação de um serviço ou pela realização de uma atividade não poderá exceder, em seu conjunto, o custo real ou previsível do serviço ou atividade de que se trata ou, em sua falta, do valor da prestação recebida.

Em sentido contrário, *vid.* FERNANDEZ JUNQUERA, M. "¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?", *Organización Territorial del Estado*, Administración Local, vol. II, IEF, Madrid, 1985, pp. 1262-1263, que defende que o valor da taxa deve ser inferior ao custo da prestação pública, posto que a atividade gera uma utilidade para a comunidade, e esta deve suportar parte deste custo por meio do sistema fiscal.

<sup>541</sup> VOGEL, K. "Grundzüge des finanzrechts des gaudgesetzes", J. Isensee, *Handbuch des Staatsrechts*, vol. IV, Heidelberg, 1990, pp. 30-32.

independente das taxas (igualmente ao que se sugere em relação aos retro mencionados tributos)<sup>542</sup>.

As taxas ambientais podem ser classificadas segundo a prestação pública que lhes motiva, que não leva em consideração a sua finalidade ambiental conforme estudado no *tópico II.1.3*. Assim, as *taxas sobre o domínio público ambiental* consideram para o cálculo do seu valor a pessoa que se beneficia dos serviços ambientais que lhe são prestados pela Administração ou usa, ocupa ou aproveita bens do domínio público para o desenvolvimento de uma atividade econômica que se considera degradante ou que causa desgaste ao meio ambiente em troca destes benefícios<sup>543</sup>. As taxas sobre o domínio público ambiental se subdividem em taxas sobre poluição, administrativas *latu sensu*, sobre produtos, por licenças, e pela utilização do domínio público. As *taxas sobre poluição* são taxas que consideram a poluição que é gerada, sua quantidade e suas características, desconsiderando-se o destino das emissões, portanto, não se incluem as emissões direcionadas para o sistema público de tratamento destas, que corresponde à taxa administrativa *lato sensu*; mas sim, incluem-se taxas em função do tipo e do volume das emissões, exigindo uma mensuração das emissões realizadas, caso contrário, estaríamos diante de um imposto<sup>544</sup>. Por outro lado, as *taxas administrativas lato sensu* são taxas pela contraprestação da

---

<sup>542</sup> DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 162. Acreditamos que se deve evitar a perversão do uso da taxa para angariar rendas para o financiamento de serviços gerais da Administração. Nesse mesmo sentido, *vid.* TROTABAS, L. e COTTERET, J. M. *Droit fiscal*, Paris, 1980 e TIPKE, K. *Steuerrecht*, 8 ed., Köln, 1981, pp. 23-25.

Pelo nexo direto que a taxa possui com o “preço por poluir”<sup>542</sup>, alguns autores alertam para o risco de se interpretar este tributo como “pago, por isso posso poluir”. Entretanto, reiteramos que não concordamos com esta afirmação, posto que se a atividade causa efeitos nocivos ao meio ambiente e o responsável é convocado para pagá-los, a acepção da frase na verdade é: “pago porque estou poluindo”; e se pago é porque minha atividade não é desejada da forma pela qual estou a realizando. Além disso, se o dano ambiental é tão irreversível ou de proporções incalculáveis, a atividade não pode ser tolerada e deve proibida pelo método direto, como visto anteriormente.

<sup>543</sup> XAVIER DE BASTO, J. e LOBO XAVIER, A. “Ainda a distinção entre taxas e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos”, *cit.*, p. 8.

<sup>544</sup> DIAS SOARES menciona que para o cálculo deste tributo exige verificar a equivalência mínima entre a possibilidade do poluidor de pagar e o custo para o Estado, o que dificulta o uso de uma taxa, o que põe limites em termos de justiça ambiental, uma vez que os sujeitos dotados de maior capacidade econômica são autorizados a deteriorar o meio do qual todos (incluindo os menos favorecidos) dependem. Não obstante, segundo concluir a autora, esta figura possui a vantagem de represar um estímulo à redução das emissões poluentes, ao fazer o vínculo direto entre o custo a ser suportado pelo sujeito e a poluição que o mesmo gera (*O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 169).

utilização de determinadas estruturas de depósito, tratamento ou de eliminação de emissões poluentes, pelos serviços prestados<sup>545</sup>. Por outro lado, as *taxas sobre produtos* incidem sobre bens que em sua produção, consumo ou eliminação causam danos ambientais, acarretando no aumento do preço destes bens, sempre observando a relação entre os custos acrescidos e as prestações realizadas pela Administração, e.g., pesticidas e baterias<sup>546</sup>. Já as *taxas por licenças* são pagamentos exigidos pela entidade pública a um particular que vise obter a remoção de um dado obstáculo jurídico<sup>547</sup>, relacionado com um determinado impacto negativo no ambiente<sup>548</sup>, e.g., taxas de licenciamento de atividades ou produtos poluentes (no caso de licença para comercialização de novos compostos químicos), ou taxas pela exploração de certos recursos naturais (como minérios). Caso sejam limites artificialmente criados pelo Estado objetivando arrecadar, estaremos diante de impostos<sup>549</sup>. Por fim, as *taxas pela utilização do domínio público* são considerados os pagamentos pela utilização de bens ambientais que

---

<sup>545</sup> FALCÓN Y TELLA não considera uma medida tributária ao serviço da proteção ambiental uma taxa cobrada em troca de uma atividade de eliminação de emissões, quando o valor da mesma tiver como limite o custo do serviço prestado, visto que na estrutura deste mecanismo não existe qualquer efeito dissuasório (FALCÓN Y TELLA, R. "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional", *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, José Esteve Pardo (coord.), Civitas, Madrid, 1996, p. 679). Para DIAS SOARES, uma taxa deste tipo que se limita ao custo da prestação do serviço apenas se pode classificar como "ambiental", quando se refere a atividades que geram um impacto direto sobre o equilíbrio ecológico. Segundo a mesma autora, somente quando o valor cobrado for superior ao custo da prestação pública esse efeito será constatado e se estará perante um instrumento de política ambiental. Entretanto, não compartilho do posicionamento da autora, visto que mesmo que exista uma estrita equiparação entre a taxa e o custo, sempre haverá a internalização das externalidades, mesmo que sejam as externalidades ulteriores, incidindo, portanto, nos moldes do princípio do poluidor-pagador (DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., pp. 163-164).

<sup>546</sup> VAQUERA GARCÍA entende não há como relacionar diretamente os custos ambientais nestes casos, motivo pelo qual apenas poderia ser instituídos impostos (VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., pp. 130-132). Para o professor "enquanto à tributação dos produtos cujo emprego e elaboração gerem problemas ambientais, a base de cálculo consistirá em uma proporção de seu preço de aquisição ou custo de produção, que reflete a quantidade que supõe, em relação ao valor total do bem, os componentes ou substâncias do mesmo que causem a degradação da natureza; deste modo se guardaria uma relação direta entre o esforço do comprador e os custos sociais a que da lugar a introdução no mercado do mencionado bem, em uma linha similar à de um tributo sobre consumos específicos" (*Ibidem*, p. 180).

<sup>547</sup> XAVIER DE BASTO, J. e LOBO XAVIER, A. "Ainda a distinção entre taxas e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos", cit., p. 9.

<sup>548</sup> Vid. GONZÁLEZ DE LA FUENTE, J. M. "Tributos ambientales en Alemania", *NUE*, Ciss Praxis, Valencia, nº 122, 1995, p. 78.

<sup>549</sup> DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 171.

formam parte do domínio público, para a qual não se requer taxa por licença, e.g., taxa exigida pelo uso de um barco em um rio.

Por outra via, os **impostos** representam o braço direito dos instrumentos financeiros de intervenção Estatal. Como se sabe, os impostos são uma prestação patrimonial de caráter positivo a favor de um ente público, exigidos sem contraprestação por parte do credor da prestação e independente de qualquer vínculo anterior (unilateral), sem qualquer caráter de sanção e de acordo com uma norma legal impositiva. Desta forma, o uso desta figura tributária permite que haja a incidência instrumento sobre bens que produzem poluição no momento de sua fabricação, consumo ou eliminados, bem como atividades que geram um impacto ambiental negativo, tendo como objetivo auferir arrecadação para financiar programas de proteção ou de recuperação do equilíbrio ecológico. Portanto, o objetivo principal é a promoção de mudanças comportamentais, o que ocorre primordialmente no caso dos impostos cobrados em função do volume de água poluída que as empresas lançam nos sistemas de esgoto.

Primeiramente, cabe destacar que o imposto tenta internalizar as externalidades em geral, determinando um nível de qualidade ambiental sem que imponha uma relação de estrita proporcionalidade entre o valor que é pago pelo contribuinte e o custo da externalidade que provocou<sup>550</sup>, enquanto que a taxa é uma contraprestação de uma vantagem individual proporcionada pelo Estado que adjudica quem dela se beneficiou. O imposto não possui essa relação direta ou nexó sinalagmático, o que, em nível teórico, nos pode levar a crer que a taxa em princípio seria a figura tributária que melhor possa representar a internalização dos custos externos, sob os ditames do princípio do poluidor-pagador<sup>551</sup>. Portanto, equivocadamente poderíamos nos inclinar em um primeiro momento para as taxas como a categoria tributária que devem ser utilizadas para proteger o meio ambiente, visto os bens ambientais via de regra são de domínio público e sua utilização (poluição causada) nos direcionaria ao enquadramento de uma taxa.

---

<sup>550</sup> Cf. CASALTA NABAIS, J. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 266.

<sup>551</sup> Nesse sentido, segundo CASALTA NABIS, a tributação ambiental deverá ocorrer de forma preferencial por meio de taxas (ou tributos bilaterais), cujo valor sempre terá por base os custos a apurar através de um processo de aproximações sucessivas e não por via de impostos, cujo valor deve ser apurado pela universalidade dos encargos fiscais. (CASALTA NABAIS, J. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 653).

Para os que se filiam a esta corrente que defende o uso da taxa, um outro argumento ostentado é que os impostos não constituem contraprestações de uma especial prestação de caráter público, isto é, através do uso do imposto não se poderia internalizar os custos externos conforme idealizado por PIGOU, pois não haveria como gravar a responsabilidade dos custos ocasionados individualmente, restando portanto apenas os “tributos de prestação” (taxas ou preços públicos)<sup>552</sup>. Assim, para os que defendem esta figura, fundamentam sua tese no fato de que as taxas e contribuições especiais podem deixar suficientemente clara a responsabilidade individual dos agentes poluentes sobre os custos externos que causaram. Assim, parte da doutrina defende que uma taxa que é cobrada pela qualidade e quantidade de poluição poderá exercer um impacto positivo sobre as decisões do poluidor, mesmo que seu cálculo ultrapasse o custo gerado pela prestação pública, tendo esta figura uma função intervencionista desde que se limita o valor a pagar e que tenda um nexo entre o encargo e a prestação recebida<sup>553</sup>. É sem dúvida um argumento forte, uma vez que as doutrinas sobre a relação das categorias tributárias e a divisibilidade do serviço público são unânimes<sup>554</sup>. Por outro lado, as taxas e contribuições especiais geram menos inconvenientes que os impostos quando se deve instituir uma estrutura puramente distributiva (e não contributiva<sup>555</sup>) o que permite uma maior noção de justiça.

---

<sup>552</sup> Cf. LANG, J. “Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht”, Hansmeyer, K.-H. et al.: *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, pp. 6 e ss. *apud* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 102.

<sup>553</sup> Nesse sentido, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R. “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, cit., 1996, p. 679; GÓMEZ VERDESOTO, M. “Las tasas por gestión de residuos: su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley reguladora de residuos de Cataluña”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, p. 71.

<sup>554</sup> Nesse sentido, “Em efeito, se a taxa é a remuneração para um determinado serviço, devendo ser necessariamente divisível: somente conhecendo a parte que do mesmo se consome, é possível determinar a magnitude dos rendimentos para fazer uma mudança”. Cf. AGUALLO AVILÉS, A. *Tasas y Precios Públicos: Análisis de la Categoría Jurídica del Precio Público y su Delimitación con la Tasa desde la Perspectiva Constitucional*, cit., p. 75.

<sup>555</sup> Cf. já havia destacado em sua época VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, cit., p. 467.

A contribuição especial somente é devida pelo conjunto de cidadãos que experimenta um aumento no valor de seus bens como consequência de uma obra ou serviço públicos, enquanto que a taxa e o preço público é devido por quem obtém uma vantagem individual dessa atividade administrativa. A existência, em todo caso, de uma contraprestação em favor do cidadão elimina grande parte dos problemas de justiça. Cf. BAENA AGUILAR, A. “Protección impositiva del medio natural”, cit., p. 12.

Contudo, acreditamos que as figuras tributárias distintas dos impostos encontram alguns difíceis problemas de serem solucionados<sup>556</sup>. A primeira dificuldade se traduz na dificuldade de identificar o causante da poluição<sup>557</sup>. Como se sabe, a própria natureza da problemática ambiental, integrada por um complexo número de atividade com origem em um número indefinido de autores, impossibilidade na maior parte dos casos a identificação do sujeito responsável pela poluição. Isso faz com que a distribuição dos custos externos, desde o ponto de vista de sua causa jurídica, impossibilite que as taxas e as contribuições especiais cumpram eficazmente com a função internalizadora. Assim, o *princípio do causante* somente pode ser utilizado de modo orientativo para a determinação jurídica do gravame; o fracasso deste princípio, no direito das taxas e contribuições especiais, leva a refletir sobre a conveniência de internalizar os custos externos através do direito impositivo, que não recorre ao princípio do causante, para compensar assim o déficit de internalização que se produz na regulação de taxas e contribuições especiais. Diferentemente das taxas e contribuições especiais, o imposto não grava os contribuintes que causam os danos ambientais com os custos dos quais são responsáveis. Seu objeto se dirige somente a alcançar os padrões de política ambiental que se pretendem conseguir<sup>558</sup>.

O segundo problema que representam as taxas e contribuições especiais, como instrumentos de internalização dos custos ambientais, está na quantificação do dano causado ou no valor do bem ambiental afetado. Como se sabe, as taxas e

---

<sup>556</sup> Para um maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* VON WEIZSACKER, E. U. e JESINGHAUS, J. *Ecological Tax Reform: a Policy Proposal for Sustainable Development*, Zed Books, London & New Jersey, 1992, p. 23.

<sup>557</sup> Nos tributos ambientais deve-se adotar uma regra que permita a individualização da contribuição naquele que provocou o dano ambiental, possibilitando que haja uma graduação em relação à intensidade do dano, o que exige uma ponderação de bens jurídicos baseados no princípio da proporcionalidade em cada caso (cf. FALCÓN Y TELLÁ, R. "Las medidas tributarias medioambientales y la Jurisprudencia Constitucional", *cit.*, p. 672 e toda a referência bibliográfica que é citada nesta obra).

<sup>558</sup> Cf. exposto por LANG, J. "Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht", *cit.*, pp. 6 e ss. *apud* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 103. Lembremo-nos de que, no que se refere ao efeito econômico da internalização, é indiferente que o preço dos comportamentos prejudiciais para o meio ambiente se realize mediante um imposto ou através de um tributo relacionado com uma atividade administrativa.

contribuições especiais se regem pelo princípio da contraprestação<sup>559</sup>, o qual se impõe como critério quantificador na proporção igual ou inferior ao custo do serviço ou bem afetado<sup>560</sup>. Nesse sentido, a realidade nos há demonstrado que naqueles bens em que não é possível auferir a divisibilidade do benefício concreto que é proporcionado pelo Estado, não será possível determinar a magnitude do pagamento que será efetuado pelo poluente em contraprestação ao benefício que obteve<sup>561</sup>. Isto é o que ocorre no caso do bem jurídico marítimo-terrestre, visto que se trata de uma divisibilidade irrealizável. Isto dificulta quando os bens ambientais representam uma impraticabilidade de medir o valor da utilização dos mesmos, parâmetro este necessário para fixar o gravame em questão<sup>562</sup>. Assim, a não ser

---

<sup>559</sup> As contribuições especiais se regem em menor proporção pelo princípio da contraprestação. Atualmente não sobram dúvidas de que há uma relação clara entre o pagamento da taxa e a utilização do domínio público, a recepção de um serviço público ou a realização de uma atividade administrativa, que beneficia ou afeta a quem paga a taxa. No fato gerador da taxa aparece como elemento essencial da contra prestação, *i.e.*, pagamento da taxa comporta uma contraprestação administrativa, ao ponto que caso esta não ocorra, surge o direito à devolução da quantia paga (cf. MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 104).

<sup>560</sup> A contraprestação gira em torno da construção dogmática da taxa, em que a partir desse axioma derivam todos e cada um dos elementos delimitadores da mesma. Assim, "a taxa se defini como uma contraprestação voluntária, satisfeita à Administração por um particular, igual ou inferior ao custo, determinado independentemente de sua capacidade econômica, por uma atividade ou serviço público divisível". Nesse sentido *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. *Tasas y Precios Públicos*, cit., pp. 74-75.

<sup>561</sup> MARTÍN QUERALT comenta que a fixação de uma taxa, considerando o valor de mercado de utilização auferida pode ser extremamente difícil ou impossível, e se no cálculo deste tributo se atender ao benefício obtido pelo sujeito, estaríamos nos aproximando de um imposto sobre o rendimento (MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 103).

<sup>562</sup> A jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão decidiu que a total desconexão entre o custo da prestação e o valor da taxa, faz com que o tributo descaracterize-se e assimile-se a um imposto – cf. BVerfGE 50 (FALCÓN Y TELLÁ, R. "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional", *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, José Esteve Pardo (coord.), Civitas, Madrid, 1995, p. 679).

Para o ambiente marinho, como advoga ALARCÓN GARCÍA, não há como realizar uma mensuração real do impacto ocasionado, sendo o imposto a melhor figura fiscal a ser aplicada (ALARCÓN GARCÍA, G. *Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico*, cit., pp. 715 e ss.). Por outro lado, alerta HERRERA MOLINA que se deve introduzir o interesse ecológico no sistema fiscal, entretanto se deve evitar a proliferação de impostos especiais em detrimento do sistema fiscal, objetivando evitar que o ordenamento tributário se converta em uma "selva de impostos indiretos". Sugere que seja estabelecido um sistema de taxas pelo uso de recursos naturais que racionalize o caótico panorama dos gravames sobre águas e atmosfera (HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., pp. 46-47). Frisa, ainda, que o valor das taxas pelo uso de bens ambientais tem como limite o custo médio de evitar a deterioração ambiental, conforme as taxas de aproveitamento especial de domínio público, sendo que a quantificação pode ser realizada pelo valor de mercado dos bens de domínio público ou os custos dos serviços, ou ainda pode acudir-se no critério dos danos produzidos (*ibidem*, pp. 133-134). Por outro lado, VILLAR EZCURRA<sup>562</sup>, acredita que agora é a oportunidade para revisar as categorias tributárias tradicionais de acordo com a evolução das figuras que vão aparecendo neste âmbito (VILLAR EZCURRA, M. "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envase", *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 18, 1997, pp. 9-26).

que se queria deformar as suas características, a taxa não resulta como o instituto tributário adequado para distribuir a carga tributária com base na capacidade econômica e no critério do poluidor-pagador. Nesse sentido, “o uso de impostos pode estar justificado em muitos casos como medida de simplificação e como contrapeso às dificuldade de justificar um esforço para avançar ao máximo da justificação, através da memória econômica e do debate parlamentar, garantindo que a quantificação do tributo resulta conveniente para a alcançar o seu fim, e, estabelecendo se for o caso períodos transitórios que permitam uma implantação progressiva do tributo, mas que não sirvam de desculpa para a manutenção indefinida de gravames insuficientes”<sup>563</sup>.

Para se valer do princípio da capacidade econômica na distribuição dos encargos de um tributo, deve-se desvirtuar a figura da taxa<sup>564</sup>; para se aceitar o argumento de equidade para o uso da taxa como forma de redistribuição dos custos ambientais, deve-se defender que possui uma estrutura redistributiva, e não contributiva<sup>565</sup>. Por outro viés, os impostos podem alcançar esta função redistributiva, notadamente através da consignação de receitas fiscais. Mas a taxa não é redistributiva, porque seu fato gerador diminui atividade da Administração ao particular, não é menos certo que o preço público também não pode servir para os fins da tributação ambiental sobre a ocupação e a aproveitamento do domínio público. No entanto, o uso da taxa para os danos ambientais possui particular empecilho para ser instituído na prática, justamente devido à dificuldade em se quantificar o dano ambiental e proceder ao seu reparto entre os causadores do prejuízo, pelo qual compreendemos que é aconselhável o uso do imposto<sup>566</sup>. No

---

<sup>563</sup> HERRERA MOLINA, P. M. “El principio ‘quien contamina paga’”, de *Tributación Ambiental*, vol. I, cit., p. 208.

<sup>564</sup> Vid. ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección Medio Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 238.

<sup>565</sup> BENA AGUILAR, A. “Protección impositiva del medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, Ciss Praxis, Valencia, 1995, p. 12.

<sup>566</sup> Vid. ROSEMBUJ, T. *El Tributo Ambiental*, PPU, Barcelona, 1994, p. 26; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pp. 105-106.



caso espanhol, a STC 185/1995, de 14 de dezembro, parece excluir radicalmente a existência de preços públicos pelo uso do domínio público no âmbito das CCAA, ainda que manteve sua vigência nos preços públicos pelo uso do domínio público local.

Por último, deve-se destacar que as taxas e contribuições especiais são inaptas para produzir efeitos incentivadores. Tomemos como exemplo as taxas pelo serviço de coleta e tratamento de esgotos. Aparentemente se resolve o problema de justiça tributária, uma vez que o usuário paga uma quantidade proporcionalmente ao serviço obtido e também se pode relacionar com o poluidor-pagador. Entretanto, não se pode qualificar este exemplo como uma medida tributária ambiental, uma vez que a quantia da arrecadação tem como limite máximo o custo do serviço ou da obra, ou seja, nesta hipótese, a atividade de coleta e tratamento de esgotos financia uma atividade administrativa como qualquer outra, que possui uma finalidade exclusivamente arrecadatória ou de cobertura do custo das atividades que integram o seu fato gerador<sup>567</sup>.

Por todos estes motivos, entendemos que o imposto deve ser a categoria tributária eleita para poder satisfazer o protecionismo dos fins ecológicos<sup>568</sup>, especialmente no que se refere à emissões de poluentes. Não obstante, consideramos que dentro do sistema financeiro, as taxas, os preços públicos e as contribuições especiais também possuem importante apoio aos impostos. Os tributos não-impositivos devem ser aplicados nos casos em que a própria atividade gravada coincida com o fato gerador e o esquema geral das referidas figuras, e.g.,

---

Entendemos que em uma poluição difusa, como ocorre nas águas costeiras do mar, torna-se difícil identificar os custos que serão internalizados pelo sujeito que os provoca, considerando que existe um elevado número de agentes e sua interação causal com o dano, além da difícil ou impossível tarefa de quantificar o valor deste bem natural ou os custos das externalidades negativas. Desta forma, para não há como se calcular a taxa, obedecendo-se à relação entre a prestação do bem de domínio público e a contraprestação pelo particular, podendo-se apenas usar o "princípio da causa" para orientar a determinação do gravame (No mesmo sentido, *vid.* ARRIOLA PALOMARES, J. "‘Impuestos y subvenciones’ para la defensa del medio ambiente", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Oviedo, 1990, p. 224)

<sup>567</sup> Para o caso da coleta de lixo, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R. "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional", *cit.*, p. 679; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 105.

<sup>568</sup> Esta é a mesma posição adotada para a tributação ambiental em geral, pelos Professores ROSEMBUJ, T. "Tributos ambientales", *cit.*, pp. 43-44; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 106; DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

nas concessões administrativas que causem danos ou afetem de maneira especial o bem ambiental, como no caso das autorizações ambientais<sup>569</sup>.

Ainda, cabe ressaltar que, conforme já ensinava o professor YEBRA MARTUL-ORTEGA<sup>570</sup> e apoiada posteriormente pelo Professor NIETO MONTERO<sup>571</sup>, sem se oporem à utilização do imposto com fins não-fiscais, deve-se atentar ao perigo que representa o imposto extrafiscal na eventualidade de não ser coordenado adequadamente com os demais institutos tributários, uma vez que caso se estabeleçam prestações sem se considerar o princípio da legalidade e os demais de justiça fiscal, serão qualquer outra coisa menos impostos. É nesse patamar que se deve estudar o importante *nexo entre a afetação do imposto à finalidade ambiental*, pois, via de regra, são as taxas e as contribuições especiais que possuem uma afetação concreta para financiar determinados serviços ou obras públicas diretamente relacionadas com a proteção do meio ambiente. Assim, os impostos ambientais também devem possuir uma previsão legal de afetação do valor arrecadado ao financiamento de determinados gastos relacionados com a proteção do meio ambiente<sup>572</sup>. Apesar de não ser comum que os impostos estejam afetados, é comum observar sua afetação quando se tratam de impostos ambientais ou com finalidades desta natureza. Observe que não se deve necessariamente afetar-se a arrecadação com serviços relacionados com a conservação ou proteção da natureza, posto que a proclamação da autonomia financeira das Comunidades Autônomas e a consequente autonomia da despesa pública servem de fundamento para tornar desnecessária a afetação do gasto

---

<sup>569</sup> Poderíamos citar ainda: nos serviços prestados pela Administração no desenvolvimento de uma determinada atividade em favor do meio ambiente ou a execução de uma obra ou instalação de algum mecanismo que igualmente tenha uma finalidade de proteção ambiental e que afete ou beneficie a um grupo determinado de administrados, mas sempre tomando em conta que funcionam como instrumentos distributivos dos custos gerados e que somente parcialmente podem desempenhar uma função incentivadora, introduzindo critérios ambientais na determinação da cota e respeitando o custo do serviço como limite à arrecadação total.

<sup>570</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *cit.*, 1975, p. 185.

<sup>571</sup> NIETO MONTERO, J. J. "El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional", *cit.*, p. 943.

<sup>572</sup> São os denominados *impostos afetados* ou *finalistas*. Assim, cabe ao legislador decidir a afetação do imposto à proteção do meio ambiente.

procedente da arrecadação dos tributos ambientais<sup>573</sup>. Não obstante, pelo menos a curto ou médio prazo a afetação pode ser uma alternativa com grandes benefícios para a finalidade pretendida. Pode ajudar a manter de maneira conclusiva a sua implantação desde o ponto de vista tanto do legislador como da opinião pública, especialmente quando se considera que é precisamente nesse curto ou médio prazo no que se prevê a maior obtenção do rendimento dos tributos e, na medida em que vai se esgotando ou se estabiliza a sua arrecadação, poderá sem maiores dificuldades proceder sua integração no orçamento geral da comunidade<sup>574</sup>.

Nesse sentido, ROSEMBUJ<sup>575</sup> considera que a integração dos tributos ambientais está renhida com a afetação dos recursos. Portanto, como deve confrontar com a exigência da arrecadação regular e fluida, deve assumir-se que os ingressos derivados da extrafiscalidade ambiental por razões de eficácia, de flexibilidade e de controle, acudindo aos orçamentos gerais do setor público competente. Com isso, a despesa pública ambiental (indivisível e consolidada) não pode ser fracionado pela afetação ou destino exclusivo às dotações de projetos unidimensionais. Portanto, uma figura tributária na forma de imposto ambiental é instituída para permanecer no sistema fiscal, posto que a despesa pública ambiental será sempre crescente e estável, igualmente ao que ocorre com a educação, justiça, saúde etc. Além do mais, essa certeza serve para descartar outro pensamento ingênuo em vigor, qual seja, o de afetar os recursos derivados a um organismo autónomo de gestão, separando-os dos orçamentos gerais do Tesouro – isto alimenta a para-fiscalidade, sendo fonte de ineficiência e burocratização, além de tracionar a universalidade do gasto ambiental.

De qualquer forma, não há dúvida que devem ser levadas à diante atuações de carácter ambiental, e a arrecadação não deveria causar um

---

<sup>573</sup> Nesse sentido *vid.* BAYONA DE PEROGORDO, J.J. e SOLER ROCH, M.T. "Gasto público y medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, p. 29; PATÓN GARCÍA, G. *El Principio de Autonomía en el Ámbito Tributario: en Especial, el Impuesto Castellano-Manchego sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente*, Ediciones Parlamentarias de Castilla-la Mancha, Toledo, 2005, pp. 65-66; MERINO JARA, I. "El canon del agua del país Vasco", *Nueva Fiscalidad*, nº 2, mar-abr 2009, Dykinson, Madrid, p. 47.

<sup>574</sup> Cf. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La Alternativa Fiscal Verde*, *cit.*, pp. 468-469.

<sup>575</sup> ROSEMBUJ, T. "Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas", *Quincena Fiscal*, nº 9, Aranzadi, Pamplona, 2007, pp. 12; 15.

impedimento para as mesmas<sup>576</sup>. Assim, os tributos ambientais deveriam ser criados segundo o fim ao qual se destinem sua arrecadação, aprofundando na sua vertente incentivadora, isto é, nos ingressos, deixando as políticas de gasto como algo a decidir pela vontade política na execução dos Orçamentos Gerais do ente territorial que corresponda e nas quantias que se avaliem oportunas; não é em vão que o gasto realizado para reduzir os prejuízos à natureza deve ser considerado como um a mais (não exatamente o mais relevante) dos totais que conformam a ação dos poderes públicos<sup>577</sup>. Isto tem provocado com que a maioria das figuras com finalidade ambiental que tenham sido criadas pelos distintos parlamentos autonômicos prestem especial atenção ao destino do produto arrecadado, buscando superar as importantes limitações no exercício do poder tributário autonômico, estabelecidos nos artigos segundo e terceiro da LOFCA.

Interessante destacar que CHICO DE LA CÁMARA<sup>578</sup>, fundamentando-se na tese de MANZONI<sup>579</sup>, advoga o uso de **contribuições especiais** para a efetivação de certos fins ambientais<sup>580</sup>. Defende que o uso da contribuição especial tem a finalidade de financiar o custo da execução de uma obra pública<sup>581</sup>, em que o ente público opta com que este custo recaia entre os sujeitos beneficiados<sup>582</sup>. Assim,

---

<sup>576</sup> MERINO JARA, I. "El canon del agua del pais Vasco", *cit.*, p. 49.

<sup>577</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, *cit.*, p. 161.

<sup>578</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P. "Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales", *cit.*, pp. 237-262.

<sup>579</sup> MANZONI, I. *Il Principio della Capacità Contributiva nel Ordinamento Costituzionale Italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, p. 156. Este autor defende que nas contribuições por gastos especiais, ou seja, aquelas em que o sujeito recebe uma vantagem especial pela implantação da atividade do ente público, necessariamente o referido benefício particular se reconduz a um incremento de riqueza, isto é, a uma típica manifestação de capacidade contributiva.

<sup>580</sup> Igualmente às taxas, as contribuições especiais têm origem no princípio do benefício, o que faria com que, na medida do possível, o legislador não devesse regular o tributo pelo princípio da capacidade econômica de cada sujeito em particular. Isso não significa que não existiria a incidência do referido princípio, considerando a sua necessidade de se ajustar a um mínimo isento e evitar o alcance confiscatório, cf. visto no tópico sobre capacidade econômica. Por outro lado, no que tange à quantificação do tributo, o Estado novamente se encontrará diante da dificuldade de avaliar o prejuízo econômico causado pela supressão da obra para não satisfazer a dita prestação.

<sup>581</sup> Cf. STS de 8 de novembro de 1989, Ar. 8116.

<sup>582</sup> *Vid.* art. 26 LGT e 28 LHL. Nesse sentido, para se exigir a contribuição especial deve haver conjuntamente um benefício geral, que produz toda execução de uma obra pública, além do benefício "especial" para o sujeito ou grupo de indivíduos determinados (cf. STS de 27 de junho de 1988, STS de 8 de junho de 2000 (Ar. 473) e STS de 4 de dezembro de 2000 (Ar. 9609); STSJ de Extremadura de 15 de fevereiro de 2000 (JT 491/2000 e 401/2000); STSJ de Baleares de 4 de fevereiro de 2000 (JT 137/2000) e STSJ de 25 de fevereiro de 2000 (JT 213/2000); STSJ de Catalunha de 14 de setembro de 2000 (JT 1292/2000), (Ar. 5161); e STSJ Galicia de 31 de maio de 1995 (JT 606/1995).

como há um benefício particular para determinados indivíduos em relação a toda coletividade, acredita que se deve substituir os vigentes cânones da Lei de Águas (portanto, também o da Lei de Costas) por uma contribuição especial parafiscal sobre o consumo de utilização de água, que serviria para beneficiar os usuários e comunidades, baseadas em determinadas obras hidráulicas, por consequência, de saneamento ou depuração de águas. O posicionamento do referido autor defende a autonomia das contribuições especiais em relação aos impostos, fundamentando no benefício especial que existe para determinados cidadãos em detrimento de outros. Assim, por esta doutrina, seria injusto que uma obra de saneamento ou depuração fosse arcada pela coletividade através de impostos. A tese circunda o estabelecimento de *contribuições especiais negativas ambientais*<sup>583</sup> ou mais comumente denominadas de *contribuições por gastos especiais do ente público*, em que um sujeito ou um grupo de sujeitos determinados são beneficiados de forma singular pela atuação da administração. Desta forma, o ente público exige uma contribuição especial negativa pela execução de uma obra ou estabelecimento ou ampliação do serviço público, que tem por fim corrigir ou diminuir a poluição ambiental que se origina pela atuação de vantagem (benefício particular real, certo e objetivável). Este benefício em detrimento da coletividade seria compensado por uma quantidade de dinheiro. Seguindo seu entendimento, seria uma injustiça tributária e social que os gastos de financiamento para a depuração de águas fosse custeada por toda coletividade sem distinção entre agente poluentes e não-poluentes.

---

<sup>583</sup> Tradicionalmente se tem utilizado o termo “contribuição especial negativa” para referir-se a indenizações que compensam a realização ou supressão de uma obra pública. O ente público é quem paga uma “contribuição especial negativa” a favor dos particulares quando estes últimos sofram o dano ou prejuízo pela supressão de uma obra ou um serviço público, ou por uma lesão em seus bens causada pela realização de tais obras ou serviços. Assim, nestas hipóteses, estaria se legitimando a situação de tornar-se pior a condição patrimonial em relação à situação de melhora que é ocasionada pelo gravame (cf. VEGA HERRERO, M. *Las Contribuciones Especiales em España*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, p. 66). Portanto, estamos diante de uma figura tributária, a subvenção de uma despesa pública para compensar a lesão patrimonial ao particular. Por exemplo, podemos citar o caso de pessoas residentes em uma zona especialmente protegida pelos poderes públicos, em que estes poderão compensar mediante uma indenização o prejuízo de ter que alterar ou alienar determinados bens de sua propriedade que ficam nesta localidade (e.g., os imóveis devem ser mantidos de acordo com certa estética, ou proibição de cortar certas árvores).

Na atual regulação das Fazendas Locais (art. 28 da Lei de 28 de dezembro de 1988) se precinde desta denominação, atendendo unicamente à obtenção do sujeito passivo de um benefício ou de um aumento no valor de seus bens (cf. SÁINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 191).

Não obstante, não compartimos da ideia defendida pelo referido doutrinador. Não acreditamos que aquele que causa uma determinada poluição esteja necessariamente auferindo um benefício ou um aumento do valor de seus bens por causa de conduta danosa, conforme já abordado no tópico II.2.2. Ainda, conforme o próprio autor aponta, em investimentos em que afetam a população em geral não caberia a exação da contribuição especial<sup>584</sup>, bem como a execução de um serviço para manter a qualidade das águas ou voltar ao seu estado anterior não representaria um benefício para os sujeitos usuários da água, mas um pré-requisito para todos os sujeitos (poluentes ou não-poluentes) possam fazer uso dela sem sofrer uma alteração em sua forma natural. Ainda, utilizaríamos como contra-argumento que o benefício particular com o interesse geral, que é reduzido na Espanha em caráter à proporção de 90% do custo global (cota global), poderia por vezes incentivar a poluição, pois o agente causador do dano estaria se beneficiando por um formalismo da figura tributária adotada, limitando sua responsabilidade por fatores alheios ao seu esforço de conter a degradação. Ademais, a contribuição especial negativa se assemelha mais de uma indenização por situações de desvantagem que a Administração pode caudas aos particulares: “assim como é legítimo que se aumente a capacidade econômica decorrente da obra ou serviço público justifica a existência de uma contribuição especial, seja ou não solicitada ou provocada pelos beneficiários, não o é menos que os particulares tenham direito a indenização por toda lesão injustificada em seus bens ou direitos, em consequência do funcionamento ou instalações da obra ou serviços públicos”<sup>585</sup>. Também, CASADO OLLERO e MARTÍNEZ LAGO<sup>586</sup> defendem

---

<sup>584</sup> Cf. VEGA HERRERO, M. *Las Contribuciones Especiales en España*, cit., p. 182; SIMÓN ACOSTA, E. “Tributos municipales”, *Tratado de Derecho Municipal*, vol. II, Civitas, Madrid, 1988, p. 2264; MERINO JARA, I. “Contribuciones especiales”, *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 1991, p. 184; PAGÉS I GALTÉS, J. *La Fiscalidad de las Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 180; e CHICO DE LA CÁMARA, P. “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, cit., p. 254.

No caso das obras para ampliação do abastecimento de água, a STS de 9 de maio de 1988 (Ar. 3779), STS de 18 de maio de 1988 (Ar. 3892) e a STS de 27 de junho de 1988 (Ar. 5161), relativas à imposição de contribuições especiais por obras de ampliação de abastecimento de águas nas que o Alto Tribunal indeferiu o recurso do Ajuntamento por considerar que a realização da citada obra produziria um benefício geral que abarca a todos os vizinhos do município.

<sup>585</sup> VEIGA HERRERO apud ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 205-206.

que quando o tributo é criado com um fim principal de financiar o custo ambiental, restaria violada toda teoria ambiental de que o meio ambiente como um direito fundamental e dever de todos, o que em última instância deveria custear-se pelos recursos gerais do Estado, pela via ordinária dos impostos. Assim, por tais motivos, defendemos o uso do imposto.

---

<sup>586</sup> Nesse sentido, *vid.* CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 213, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, pp. 455 e ss.; CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos", *cit.*, pp. 455 e ss.; e MARTÍNEZ LAGO, M. A. "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *cit.*, pp. 142 e 143.





### **CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL DOS EFLUENTES DESPEJADOS DA TERRA AO MAR NA ESPANHA**

A emissão de poluentes em águas marinhas é uma forma de degradação ambiental histórica, e é habitualmente justificada pelo suposto progresso da sociedade e falta de alternativas. Porém, pouco depois da metade do século XX, articulações e ações vêm sendo realizados a fim de promover a diminuição ou a interrupção dos eventos degradantes, sem a perda deste progresso. Atualmente, sabe-se que a qualidade ambiental está associada à qualidade de vida e para reduzir os impactos sociais da poluição, assim como para melhorar a qualidade ambiental desejada pelos cidadãos, medidas precisam ser implementadas para tentar enfraquecer as fontes poluidoras. Mediante o elevado grau de devastação, estas atuações são urgentes e necessárias. Nesse sentido, o Estado possui um papel fundamental na aplicação de medidas, notadamente por ser sua a responsabilidade de promover o bem estar da sociedade, tendo o dever de intervir sobre essas circunstâncias de efeitos globais, utilizando-se da instituição e imposição de leis para fazer cumprir suas obrigações. Em se tratando de águas costeiras, a poluição de várias décadas ocasionou a necessidade de se intervir de forma efetiva para a diminuição da degradação e melhoria da qualidade ambiental. Sob esta ótica, o Direito entra como peça fundamental para implementar e aplicar medidas efetivas para combater os danos ambientais, principalmente aqueles relacionados com as águas marinhas, que merecem destaque pelos efeitos degradantes, muitos dos quais ainda desconhecidos. Assim, o Direito pode identificar e coibir os causadores dos impactos negativos, evitando a produção de riscos ecológicos de consequências catastróficas.

Dentro deste contexto, a tributação ambiental, que se encontra de acordo com a extrafiscalidade, possibilita uma efetiva intervenção na exploração dos recursos naturais, conforme vem se demonstrando nas diversas experiências ao redor do mundo, em especial na Europa. Desta forma, a inadequada utilização do mar para despejar resíduos tem se constituído um desafio histórico na Espanha, mas apenas nas últimas décadas veio a ser considerado um assunto de relevância política. Esta preocupação com a qualidade das águas do mar veio a se destacar pela necessidade de se manter um nível aceitável de poluição, se baseado na

capacidade de assimilação e diluição do meio receptor. Com isso, apenas recentemente é que os interesses econômicos estão sendo ponderados pelo fator ambiental, o que nos leva a questionar até que ponto o progresso econômico deve ser enaltecido em detrimento da preservação dos recursos naturais.

Nesse sentido, como se verificará ao longo deste Capítulo, os fatos geradores dos tributos sobre efluentes às águas marinhas (tributo estatal da Lei de Costas e todos os instituídos pelas CCAA) gravam a carga poluente dos efluentes, isto é, a introdução de substâncias que são susceptíveis de provocar poluição ou degradação ao meio marinho. Assim, a presente seção tem por objetivo analisar a peculiar configuração tributária do sistema jurídico espanhol que rege a matéria de efluentes terra-mar, bem como de forma geral os tributos sobre efluentes que serviram de base para instituição dos desses tributos, considerando que, em princípio, todos eles possuem fatos geradores vinculados à realização do efluente, que por vezes, por uma deficiência normativa e regulamentar e para que pudessem ser aplicados, tiveram que ser interpretados como uma autorização para poder realizar despejos, e que mais recentemente vieram a ser reconhecidas por sua própria natureza, ou seja, como tributos que incidem sobre a realização do efluente em si. Durante a exposição, serão analisados e comparados todos os modelos existentes, sendo que este estudo servirá de base para poder se propor no Capítulo IV um modelo que melhor se ajuste aos requisitos formais-tributários e à realidade ambiental, materializada pela necessidade de proteção, repressão e melhora das qualidades das águas da zona costeira. Para tanto, o presente Capítulo está dividido em seis partes, quais sejam: a) aproximação conceitual da zona costeira e da poluição de suas águas; b) fundamentos internacionais que incidem na extrafiscalidade das águas residuais na Espanha; c) precedentes da regulamentação sobre efluentes ao mar e os tributos sobre despejos da Lei de Águas; d) distribuição de competências em matéria da extrafiscalidade ambiental sobre efluentes terra-mar; e) o cânon de efluentes da Lei de Costas; e f) os tributos autonômicos sobre efluentes terra-mar.

### ***III.1. Aproximação conceitual da zona costeira e da poluição de suas águas***

Antes de poder adentrar na parte tributária, deve-se limitar juridicamente os conceitos ambientais que integram as figuras tributárias a serem estudadas.

Assim, dentro do conceito antropocêntrico, verificamos que a zona costeira integra o meio ambiente, possuindo importante valor para o desenvolvimento da sociedade humana<sup>587</sup>. Assim, semelhantemente ao que ocorre com o conceito de meio ambiente, existem variadas definições nas doutrinas e nos documentos internacionais para conceituar a zona costeira. Estas definições podem variar de acordo com o sistema natural (critérios relacionados com o funcionamento físico, biológico, biofísico e geoquímico do sistema costeiro), sistema socioeconômico (critérios relacionados com a utilização e exploração do sistema costeiro) e sistema legal (critérios relacionados com a legislação nacional e internacional). Para efeitos da presente tese, se restringirá análise do conceito no sistema legal.

Sob esta ótica, conforme a *International Union for Conservation of Nature* (IUCN)<sup>588</sup>, a zona costeira pode ser definida como a área onde a terra e o mar se interagem, em que seus limites em direção à terra são definidos pelos limites impostos pelo oceano sobre a terra, e o limite voltado ao mar tem influência da terra e água doce no oceano costeiro. Exposto de outra forma, seria a parte da terra afetada por sua proximidade com o mar, e a parte do oceano afetado por sua proximidade com a terra<sup>589</sup>. Nesse mesmo sentido, o Banco Mundial, compreende pelo termo como a interface onde a terra e o oceano se encontram, abrangendo os meio ambientes do litoral, assim como os das águas costeiras adjacentes. Apesar do reconhecimento da zona costeira como uma área geográfica delimitada, que se caracteriza pela distinta agregação entre a interação dos ambientes costeiros e os correspondentes sistemas estruturais naturais e antrópicos<sup>590</sup>, conforme reconhece a IUCN e o Banco Mundial, estes limites terrestres e marítimos não foram fixados espacialmente: os limites da zona costeira são frequentemente definidos arbitrariamente, possuindo grande diferença entre as nações, e são muitas vezes baseados em limites de jurisdição ou demarcadas por razões de

---

<sup>587</sup> Para maior aprofundamento sobre a questão ambiental da zona costeira, *vid.* Anexo II.

<sup>588</sup> Nesse sentido, *vid.* PERNETTA, J. C. E ELDER, D. L. *Cross-Sectorial, Integrated Coastal Area Planning: a Marine Conservation and Development Report*, IUCN, Gland, Switzerland, 1993.

<sup>589</sup> U.S. COMMISSION ON MARINE SCIENCE, ENGINEERING, AND RESOURCES. *Our Nation and the Sea: A Plan for Action*, U.S. Government Printing Office, Washington, DC, 1969.

<sup>590</sup> BEUKENKAMP, P. et al. *World Coast Conference 1993: Proceedings, Coastal Zone Management Centre*, National Institute for Coastal and Marine Management/RIKZ – III, CZM Centre Publication n° 4, The Hague, 1993.

facilidade administrativa<sup>591</sup>. Assim, para fins de planejamento, zona costeira é uma área especial, dotada de características especiais, em que as fronteiras são muitas vezes determinadas pelos problemas específicos a serem abordados<sup>592</sup>.

Nesse sentido, o conceito de zonas costeiras é tão variado e indeterminado, a depender da doutrina ou legislação considerada, que por vezes se torna sinônimos de outros conceitos, como por exemplo, litoral, costa, orla costeira, faixa costeira, faixa litoral, zona litoral, área costeira, região costeira etc., sendo todos estes termos utilizados para designar a interface entre a terra e o oceano, variando de acordo com as porções do território que se adotam como medida. Com isso, para a gestão do sistema costeiro a uma determinada escala espacial, devem-se estabelecer algumas escalas para os referidos termos mencionadas, para se conhecer de forma clara as condições de fronteira e os limites da intervenção estatal.

Destarte as inúmeras definições associadas a esses termos que atendem pela realidade espacial, que abrangem maiores ou menores extensões terrestres ou marítimas, para evitar múltiplas interpretações<sup>593</sup> e sistematizar o presente estudo, adotaremos as delimitações estipuladas pelo Código Europeu de Conduta para Zonas Costeiras (*European Code of Conduct for Coastal Zones*), em que se estabelece: a) *área ou região costeira, área ou região litoral ou somente litoral*, corresponde ao termo geral que descreve as porções do território que são influenciadas direta e indiretamente pela sua proximidade com o mar; b) *zona costeira* é a porção do território que inclui tanto a terra como o mar, de largura indeterminada, que por vezes inclui as zonas de captação de bacias hidrográficas, dependendo de uma variedade de definições atualmente adotadas (pode ser

---

<sup>591</sup> Portanto, as zonas costeiras raramente correspondem às atuais unidades administrativas ou de planejamento. No que tange à pesca, é comum limitar esta zona às águas territoriais, tal como definido na Convenção sobre o Direito do Mar, embora esse limite não corresponda a qualquer unidade biológica ou de gestão. Os sistemas naturais costeiros e as áreas em que os seres humanos atividades desenvolvem o uso dos recursos costeiros podem, portanto, estender muito além do limite das águas territoriais, e por vários quilômetros para o interior de um país (cf. EUROPEAN COMMISSION. *Demonstration Programme on Integrated Management of Coastal Zones*, XI/79/96, UE, February, 1996).

<sup>592</sup> WORLD BANK. "The Noordwijk Guidelines for Integrated Coastal Zone Management", *World Coast Conference, 1-5 November 1993, Noordwijk, The Netherlands*, World Bank, Environmental Department, Washington, DC, 1993.

<sup>593</sup> Do lado de terra usam-se distâncias na horizontal e do lado do mar utilizam como base de cálculo ou uma profundidade ou a distância horizontal a um determinado limite.

estipulada uma área de alguns quilômetros para propósitos gerais); c) *orla costeira ou orla litoral* – é uma estreita faixa que faz fronteira com a faixa costeira, se estendendo por poucas centenas de metros para o lado terrestre; e d) *faixa costeira* – fronteira entre a terra e o mar, que pode ser concretizada pelo nível médio onde o mar se encontra com a zona terrestre. Observa-se, nestes termos, que a Comissão Europeia não determina os limites exatos, mas propõe gamas de valores dentre os quais as autoridades competentes deverão instituir seus limites<sup>594</sup>.

Dentre desses parâmetro, segundo a Diretiva-Quadro Estratégia Marinha, Diretiva 2008/56, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de junho de 2008<sup>595</sup>, art. 3.1, alíneas a) e b), *águas marinhas* podem ser compreendidas como “[...] as águas, os fundos e os subsolos marinhos situados entre a linha de base a partir da qual são medidas as águas territoriais e o limite exterior da zona sobre a qual um Estado-Membro possua e/ou exerça jurisdição, em conformidade com a UNCLOS, com exceção das águas adjacentes aos países e territórios referidos no anexo II do Tratado e às autarquias e departamentos franceses ultramarinos; e [...] as *águas costeiras*, tal como definidas na Diretiva 2000/60/CE, o seu fundo e subsolo marinhos, na medida em que aspectos particulares do estado ambiental do meio marinho não sejam já tratados na referida diretiva ou noutra legislação

---

<sup>594</sup> Detalhando melhor a zona costeira, a Decisão do Conselho 2009/89/CE, de 4 de dezembro de 2008, que trata da inclusão da Comunidade Europeia no Protocolo sobre a Gestão Integrada da Zona Costeira do Mediterrâneo da Convenção para a Proteção do Meio Marinho e da Região Costeira do Mediterrâneo, vigente desde 24 de fevereiro de 2009, define em seu art. 2º, inciso e), que zona costeira é “a área geomorfológica de qualquer dos lados da margem em que ocorre a interação entre as componentes marinha e terrestre sob a forma de complexos sistemas ecológicos e de recursos constituídos por componentes bióticos e abióticos que coexistem e interagem com as comunidades humanas e atividades socioeconômicas relevantes”. Ainda, o art. 3º da Decisão do Conselho 2009/89/CE, delimita a cobertura geográfica da zona costeira como: a) limite marítimo, que será o limite externo do mar territorial das Partes; e b) limite terrestre, que será o limite das unidades costeiras competentes conforme definidas pelas Partes

Assim, se dentro dos limites da sua soberania, uma Parte pode estabelecer limites marítimos ou terrestres diferentes dos referidos, essa Parte enviará uma declaração ao Depositário no momento do depósito do seu instrumento de ratificação, aceitação, aprovação ou adesão do referido Protocolo, ou em qualquer momento subsequente, na medida em que: a) o limite marítimo for inferior ao limite externo do mar territorial; b) o limite terrestre for diferente, para mais ou para menos, dos limites do território das unidades costeiras conforme definidas supra, a fim de aplicar nomeadamente a abordagem ecossistêmica e os critérios econômicos e sociais, de considerar as necessidades específicas das ilhas relativamente às características geomorfológicas e de ter em conta os efeitos negativos das alterações climáticas. Ainda, no art. 3.3 determina-se que cada Parte adotará ou promoverá ao nível institucional adequado as ações necessárias para informar as populações e outras Partes relevantes do âmbito geográfico do Protocolo.

<sup>595</sup> JO L 164 de 25/06/2008.

comunitária”<sup>596</sup>. Para efeitos da segunda parte do art. 3.1.b) da Diretiva 2008/56/CE, a Diretiva 2000/60/CE<sup>597</sup>, art. 2º, número 7, define *águas costeiras* como “[...] as águas de superfície que se encontram entre terra e uma linha cujos pontos se encontram a uma distância de uma milha náutica, na direção do mar, a partir do ponto mais próximo da linha de base a de delimitação das águas territoriais, estendendo-se, quando aplicável, até ao limite exterior das águas de transição”<sup>598</sup>. Igualmente, o vigente Real Decreto 60/2011, de 11 de janeiro<sup>599</sup>, sobre as normas de qualidade ambiental no âmbito da política de águas, em seu art. 3.2. estabelece que as *águas costeiras* são “as águas superficiais situadas até a terra desde uma linha cuja totalidade de pontos se encontram a uma distância de uma milha náutica mar adentro, desde o ponto mais próximo da linha de base que serve para medir a largura das águas territoriais e que se estendem, em seu caso, até o limite exterior das águas de transição”, sendo que estas águas de transição correspondem as “massas de água superficiais próximas às desembocaduras dos rios e que são parcialmente salinas como consequência de sua proximidade com as águas costeiras, mas que recebem uma notável influencia de fluxos de água doce”. Delimitado o objeto jurídico a ser protegido,

---

<sup>596</sup> Atente que a Diretiva 2008/56/CE inclui sua incidência as águas costeiras, desde que aspectos particulares do estado ambiental do meio marinho não sejam objeto de outras Diretivas ou legislações comunitárias. Nesse sentido, torna-se interessante destacar que esta segunda parte do dispositivo, que corresponde atualmente à alínea b), possuía duas vertentes no projeto da Diretiva 2008/56/CE. Segundo o Conselho da União Europeia, de forma mais restrigente, entretanto mais integrada, e similarmente ao dispositivo que foi aprovado, esta segunda parte deveria ser aprovada da seguinte forma: “[...] As águas marinhas situadas na linha de base às quais se aplica a Diretiva 2000/60/CE são incluídas apenas na medida em que estejam em causa elementos relevantes para a proteção do meio marinho exteriores ao âmbito de aplicação da Diretiva 2000/60/CE”. (Vid. UNIÃO EUROPEIA. *Projeto de Resolução Legislativa do Parlamento Europeu sobre a Posição Comum Adotada pelo Conselho tendo em Vista a Adoção de uma Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que Estabelece um Quadro de Ação Comunitária no Domínio da Política para o Meio Marinho* (Diretiva-Quadro “Estratégia Marinha”). Processo: 2005/0211(COD) do Parlamento Europeu, 15 de out. de 2007).

Por outro lado, o Parlamento sugeria um conceito mais abrangente para a alínea b) de águas marinhas, que poderia causar conflitos de normas, qual seja “[...] Todas as águas sujeitas a marés, quer se situem nos Estados-Membros ou lhes sejam adjacentes, situadas entre terra e a linha de base a partir da qual são medidas as águas territoriais, incluindo as terras ou fundos marinhos cobertos de forma intermitente ou contínua por essas águas.”

<sup>597</sup> UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2000/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho*, de 23 de outubro de 2000, Bruxelas, 2000. JO L 327 de 22/12/2000.

<sup>598</sup> “Águas de transição”: massas de águas de superfície na proximidade da foz dos rios, que têm um caráter parcialmente salgado em resultado da proximidade de águas costeiras, mas que são significativamente influenciadas por cursos de água doce. (Diretiva 2000/60/CE, art. 1º, 6).

<sup>599</sup> BOE nº 19, de 22/01/2011.

passamos a conceituação de terminologias relacionadas as formas de poluição destas águas.

Nesse sentido, a *poluição das águas* também não tem um consenso legislativo ou doutrinário sobre sua definição. Entretanto, pode se verificar uma nítida tendência em considerar que se produz poluição no curso da água “quando a composição ou o estado de suas águas estão diretamente ou indiretamente modificados pela obra do homem, na medida em que se presta menos facilmente a toda reutilização à qual poderia servir em seu estado natural”<sup>600</sup>. Neste mesmo sentido, a Organização Mundial da Saúde, já em 1972, determinava que a água pode ser considerada poluída quando sua composição e condição encontram-se tão alteradas que se torna menos apropriada para qualquer ou todas funções e propósitos para o qual seria apropriado em seu estado natural<sup>601</sup>.

Em nível europeu, a Carta Europeia da Água, proclamada em Estrasburgo em 6 de Maio de 1968, em seu princípio 5 estabelece que a poluição da água “é uma modificação – geralmente provocada pelo homem – da qualidade da água que a converte em inadequada ou perigosa para o consumo humano, para a indústria, a agricultura, a pesca, as atividades recreativas e para os animais domésticos ou a vida silvestre”<sup>602</sup>. Ainda, no Direito Europeu, o art. 1.2.e) da Diretiva 76/464/CEE do Conselho, de 4 de maio de 1976<sup>603</sup>, relativa à poluição causada por determinadas substâncias perigosas despejadas no meio aquático da Comunidade, define que este termo como o “despejo de substâncias ou de energia efetuado pelo homem no meio aquático, direta ou indiretamente, que

---

<sup>600</sup> KEY, A. “Études générales de la pollution des eaux en Europe”, *La Pollution des eaux en Europe*, IV Reunión Europea de Ingenieros Sanitarios, Opatija, Yugoslavia, 1954, *apud* MARTÍN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. II, Trivium, Madrid, 1991 *cit.*, p. 8.

<sup>601</sup> WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Health Hazards of the Human Environment*, Water World Organization, Geneva, 1972, Capítulo 2.

<sup>602</sup> Em nível internacional, no Convênio de Nova Iorque, de 21 de maio de 1997, sobre o direito dos usos dos cursos de água internacionais para fins distintos da navegação, define poluição da águas como “toda alteração nociva da composição ou qualidade das águas de um curso de água internacional que seja resultado direto ou indireto de um comportamento humano”. É uma definição mais geral, visto que não menciona nenhum tipo concreto de poluição ou agente poluidor, nem nenhum efeito nocivo específico. Somente exige que a “alteração nociva” seja resultado de um comportamento humano (CASTILLO DAUDÍ, M. “La protección y preservación de los cursos de agua internacionales: el Convenio sobre el derecho de los usos de los cursos de agua internacionales para fines distintos de la navegación de 21 de mayo de 1997”, *Anuario de Derecho Internacional*, nº XV, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1999, pp. 151-152).

<sup>603</sup> JO L 129 de 18/05/1976.

tenha consequências que podem por em perigo a saúde humana, prejudicar os recursos vivos e o sistema ecológico aquático, causar danos aos lugares de recreio ou perturbar outras utilizações legítimas das águas”. Já o art. 1.2.d) da Diretiva 80/68/CEE do Conselho, de 17 de dezembro de 1979<sup>604</sup>, relativa à proteção das águas subterrâneas contra a poluição causada por determinadas substâncias perigosas, define poluição como “o despejo de substâncias ou de energia efetuada pelo homem, direta ou indiretamente, nas águas subterrâneas e que tenha consequências que podem por em perigo a saúde humana ou o abastecimento de água, causar dano aos recursos vivos e ao sistema ecológico aquático ou prejudicar outros usos legítimos da água”. Também, a Diretiva de Prevenção e Controle Integrados da Poluição (Diretiva IPPC), 2008/1/CE, de 10 de outubro de 1996<sup>605</sup>, embora não trate diretamente da poluição das águas, trata dos efluentes no âmbito das instalações industriais, definindo em seu art. 2.2 que “a introdução direta ou indireta, mediante a atividade humana, de substâncias, vibrações, calor ou ruído na atmosfera, água ou solo, que podem ter efeitos prejudiciais para a saúde humana ou a qualidade do meio ambiente, ou que podem causar danos aos bens materiais ou deteriorar ou prejudicar o gozo ou outras utilizações legítimas do meio ambiente”. Consubstanciando todas estas definições, a Diretiva Marco das Águas estipula que a *poluição da água* caracteriza-se pelas “[...] alterações físicas, químicas ou biológicas das águas ou a evacuação nas mesmas de substâncias gasosas, líquidas ou sólidas que ocasionam ou podem criar perturbações ou fazer essas águas perigosas, nocivas ou prejudiciais, para a saúde, a segurança ou o bem estar coletivo, ou para o emprego doméstico, comercial, industrial, agrícola, recreativo ou outros usos legítimos, ou para o gado, os animais silvestres, as aves, os peixes ou outros organismos aquáticos”<sup>606</sup>.

Nesse contexto, em nível nacional, no art. 93 do Texto Refundido da Lei de Águas (TRLA) da Espanha define que poluição “é a ação e o efeito de introduzir materiais ou formas de energia, ou induzir condições na água que, direta

---

<sup>604</sup> JO L 020 de 26/01/1980.

<sup>605</sup> JO L 24 de 29/01/2008.

<sup>606</sup> KLASSEN, C. W. *Aspectos de la Lucha Contra la Contaminación del Agua: Selección de Documentos Preparados para la Conferencia sobre los Problemas de la Contaminación del Agua en Europa*, Organización Mundial de la Salud, Ginebra, 1963.



ou indiretamente, implicam em uma alteração prejudicial à sua qualidade em relação aos usos subsequentes, a saúde humana, ecossistemas ou aquáticos<sup>607</sup>. Conclui o artigo que o conceito de degradação do domínio público hidráulico corresponde às alterações prejudiciais causadas aos ambientes relacionados a este domínio. Corroborando com este entendimento, a Lei 16/2002, de 1 de julho<sup>608</sup>, de prevenção e controle integrados da poluição<sup>609</sup>, introduziu expressamente o conceito legal de meio ambiente em seus objetivos, quando em seu art. 1º determina que esta Lei “tem por objeto evitar ou, quando isto não seja possível, reduzir e controlar a poluição da atmosfera, da água e do solo, mediante o estabelecimento de um sistema de prevenção e controle integrados da poluição, com o fim de alcançar uma elevada proteção do meio ambiente em seu conjunto”.

Portanto, como se observa o conceito de poluição e poluição das águas não pode se fundamentar em categorizações absolutas: se trata de uma ideia relativa que pressupõe modificações não permitidas nas características da água<sup>610</sup>. Assim, em face da amplitude e imprecisão do conceito de poluição, motivado pelo uso de termos gerais para defini-lo<sup>611</sup>, pode fazer com que a Administração Pública tenha uma ampla margem para interpretar esses conceitos, o que terá um direto reflexo no conceito de efluentes ou nas próprias atividades

---

<sup>607</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* Regulamento do Domínio Público Hidráulico (RDPH), Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (BOE n 103, 30/04/1986) art. 233 e Decreto de Canárias 174/1994, de 29 de julho, art. 3º.

<sup>608</sup> BOE nº 157, de 02/07/2002.

<sup>609</sup> Que foi uma transposição ao Estado espanhol da Diretiva IPPC da UE (Diretiva 96/61/CE do Conselho, de 24 de setembro de 1996).

<sup>610</sup> MARTÍN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. II, *cit.*, p. 8.

Existe poluição nas águas quando se incorporam nelas substâncias alheias a sua composição normal ou quando a concentração de alguma substância aumenta além dos valores normais. Nesse sentido, a poluição das águas é um *stress* para os ecossistemas aquáticos que se produz como consequência dos efluentes pontuais e as contribuições difusas, *e.g.*, como práticas industriais, agrícolas e pecuárias (cf. PRAT I FORNELLS, N. “Gestió de l’aigua a Catalunya i conservació dels rius com ecosistemes”, *V Jornada sobre la Merjora de la Gestió del Àgua en Catalunya*, Reus, 1997, p. 140).

Para maior aprofundamento sobre a doutrina da poluição das águas, *vid.* SANZ RUBIALES, I. *Los Vertidos en Aguas Subterráneas: su Régimen Jurídico*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 25 e ss.; e SANZ PÉREZ, D. C. *La Administración Local y la Protección de la Atmósfera: la Intervención a través de instrumentos de control preventivo*, Cedecs, Barcelona, 1999, pp. 54 e ss.

<sup>611</sup> Como o que se deve entender por “materiais”, “formas de energia”, “alteração prejudicial da qualidade das águas”, “usos legítimos”, “função ecológica” etc., traz uma certa insegurança jurídica na hora de se aplicar a norma.

sujeitas à autorização administrativa<sup>612</sup>. Não obstante, verificamos que os mencionados conceitos exigem que se produza um efeito nocivo, uma alteração prejudicial, uma perturbação ou dano. Ou seja, verificamos que a poluição hídrica cruza com a abordagem que adotamos para o meio ambiente, justamente quando tratamos que importância ambiental se destaca quando se encontra sob risco ou ameaça, representando a poluição e suas diversas formas um perigo aos recursos hídricos, portanto, digno de tutela pelo Estado. Consequentemente, o grau de poluição permitido será uma questão vinculada às circunstâncias políticas, ou sociais do lugar em que se produz, que deverá ser delimitado por cada legislação em concreto.

Nessa esteira, essa construção da terminologia jurídica de poluição das águas nos apoia na conceituação da *poluição das águas da zona costeira*. Assim, quando tratamos de poluição marinha no âmbito internacional, observa-se que as leis normalmente determinam que um Estado não pode usar seu território de forma que venha a causar lesão ou danificar seu território ou território de Estado alheio<sup>613</sup>. Tal princípio foi refletido na Convenção Internacional para a Prevenção da Poluição do Mar por Óleo de 1954, emendada em 1962, 1969 e 1971<sup>614</sup>, assim como na Convenção de Genebra sobre o Alto-Mar de 1958<sup>615</sup>, que estipulou que cada Estado que possuisse região costeira deveria fixar regulamentos para prevenir a poluição do mar. Igualmente, na Convenção de Genebra sobre a Plataforma Continental de 1958<sup>616</sup>, art. 5, incisos 1 e 7, foi determinado que cada Estado com região costeira deveria levar a cabo ações contra a poluição dentro da “zona de segurança”, que se prorroga a 500 metros em torno de instalações extraterritoriais.

---

<sup>612</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* conclusões de CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, tese de doutoramento inédita da Facultad de Derecho Administrativo de la Universitat Autònoma de Barcelona, 2003.

<sup>613</sup> HASSAN AMIN, S. *Marine Pollution in International and Middle Eastern Law*, Royston, Glasgow, 1986, p. 11.

<sup>614</sup> *International Convention for the Prevention of Pollution of the Sea by Oil*, Londres, 12 de maio 1954, emendada em Londres, em 11 de abril de 1962, e posteriormente 21 de outubro de 1969 e 15 de outubro de 1971.

<sup>615</sup> UN. *Convention on the High Seas*, Geneva, 29 de abril de 1958, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1962, publicado em “Treaty Series”, vol. 450, 2005, p. 11-82.

<sup>616</sup> UN. *Convention on the Continental Shelf*, Geneva, 29 de abril de 1958, que entrou em vigor em 10 de junho de 1964, Treaty Series, vol. 499, 2005, p. 311 e ss.

Ainda, foram realizadas três Convenções sobre o Direito do Mar das Nações Unidas (*United Nations Convention of the Law of the Sea* - UNCLOS) respectivamente nos anos de 1957 (UNCLOS I), 1960 (UNCLOS II) e 1973-1982 (UNCLOS III)<sup>617</sup>, sendo esta última, em seu art. 1º estabeleceu o termo *poluição marinha*, como sendo a “[...] a introdução do homem, direta ou indiretamente, de substâncias ou de energia no meio marinho, incluindo os estuários, sempre que a mesma provoque ou possa vir a provocar efeitos nocivos, tais como danos aos recursos vivos e à vida marinha, riscos à saúde do homem, entraves às atividades marinhas, incluindo a pesca e outras utilizações legítimas do mar, alteração da qualidade da água do mar, no que se refere à sua utilização ou deterioração dos locais de recreio”<sup>618</sup>.

Na legislação espanhola, o Real Decreto 258/1989, de 10 de março<sup>619</sup>, que trata da normativa geral sobre efluentes de substâncias perigosas da terra ao mar, define a poluição como o “efluente de substâncias ou de energia efetuado pelo homem no meio aquático, direta ou indiretamente, que tenha consequências que possam por em perigo a saúde humana, prejudicar os recursos vivos e o sistema ecológico aquático, causar danos aos lugares de recreio ou ocasionar perturbações para outras utilizações legítimas das águas”.

Sob esta perspectiva, acreditamos que a definição da poluição das zonas costeiras deva ser padronizada mundialmente, através da aceitação das disposições da Convenção sobre o Direito do Mar das Nações Unidas de 1982 (UNCLOS III), visto que a abstinência de um padrão universal internacional acaba

---

<sup>617</sup> UN: *The First United Nations Conference on the Law of the Sea* (UNCLOS I), Geneva, 29 de abril de 1958; *The Second United Nations Conference on the Law of the Sea* (UNCLOS II), Geneva, 26 de abril de 1960; *The Third United Nations Conference on the Law of the Sea* (UNCLOS III), Montego Bay, 10 de dezembro de 1982, que entrou em vigor em 4 de novembro de 1994.

No UNCLOS III também foi criada a Zona Econômica Exclusiva (ZEE, em inglês de *Exclusive Economic Zone* ou EEZ), que corresponde à 200 milhas náuticas (370,4 km) a partir da linha de base do mar territorial (cf. art. 47, da vigente Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, de 10 de dezembro 1982).

<sup>618</sup> Nesse sentido, ESTEVAN BOLEA resume que a poluição das águas dos litorais se define como a alteração de sua qualidade natural pela ação do homem, que faz que não seja, parcial ou totalmente, adequada para a aplicação ou uso a que se destina. A qualidade natural da água refere-se ao conjunto de características físicas, químicas e bacteriológicas que apresente a água em seu estado natural no mar. Vários são os elementos que podem contaminar a água, mas geralmente não se consideram todos os elementos, mas sim os mais significantes, determinando certos indicadores ou parâmetros de poluição, porque definem melhor o grau de poluição da água do que a análise individualizada de cada um dos elementos (ESTEVAN BOLEA, M. T. *Evaluación del Impacto Ambiental*, cit., pp. 189; 196).

<sup>619</sup> BOE nº 19, de 22/01/2011.

por ceder aos interesses comerciais exploratórias, devendo-se, portanto, se incorporar este padrão mínimo de políticas ambientais marinhas nas normas nacionais.

Por outro lado, diretamente relacionado com o conceito de poluição da zona costeira, devemos delimitar o conceito de *efluentes*, considerando que integra um dos elementos de identificação do tributo que propomos. Antes de mais nada, deve-se abrir um parênteses para observar que os espanhóis usam o termo *vertidos* para designar os despejos líquidos, que tem, salvo nosso juízo, a melhor tradução para “efluentes”. Assim, os efluentes se enquadram como uma categoria de resíduos *lato sensu*, sendo estes substâncias que, temporária ou definitivamente, não apresentam utilidade ou emprego para seu possuidor ou usuário<sup>620</sup>. De forma ampla, efluente é o ato de “derramar ou esvaziar líquidos, e também coisas miúdas”<sup>621</sup>. Portanto, de forma geral, pode-se considerar efluentes como qualquer disposição de águas residuais em um leito ou massa de água<sup>622</sup>.

Mais especificamente, o dano ao ambiente marinho através efluentes contaminantes são definidos pelo *U.S. National Oceanic and Atmospheric*

---

<sup>620</sup> Nesse sentido, *vid.* Diretiva 2008/98/CE, de 19 de novembro de 2008 e Diretiva 2006/12/CE, de 5 de abril de 2006, ambas do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>621</sup> Cf. SANZ RUBIALES, Í. *Los Vertidos en Aguas Subterráneas: Su Régimen Jurídico*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 30.

Destaque-se que MARTÍNEZ NIETO defende que na legislação espanhola se distinguem os conceitos de efluentes e resíduos, em que efluentes seriam apenas os resíduos gasosos, ao passo que resíduos correspondem a unicamente os desperdícios em estado sólido, assim como aos líquidos ou gases que se apresentam em uma embalagem fechada (MARTÍNEZ NIETO, A. “Régimen jurídico de los residuos industriales”, *Revista Actualidad Administrativa*, nº 31, La Ley-Actualidad, Madrid, 29 ago. a 4 de set. de 1994, p. 453). Descordamos do posicionamento do autor conforme verifica-se ao longo do texto que segue.

<sup>622</sup> Para maior aprofundamento sobre a matéria, *vid.* FORTES MARTÍN, A. *Vertidos y Calidad Ambiental de las Aguas: Regulación Jurídico-Administrativa*, Atelier Procesal, Barcelona, 2005; e CASADO CASADO, L. *La Regulación de los Vertidos en Aguas Continentales en el Derecho Comunitario: Hacia un Enfoque Ambiental y Global en la Protección de las Aguas*, Cedecs, Barcelona, 2005, e toda a revisão bibliográfica abordada nestas obras.

Como consequência da atividade humana, este impacto negativo sobre o meio ambiente é causado nas emissões urbanas pela contaminação orgânica (ou fecal), dissolvida ou suspensa, sendo medidas no seu conjunto (sem discriminar compostos específicos) pela demanda química de oxigênio (DQO) e pela demanda biológica de oxigênio (DBO). Por outro lado, a situação é agravada pelo despejo das águas residuais sem qualquer tratamento em rios, lagos e mares. Este quadro está sendo mais bem controlado em países desenvolvidos, que investem cada vez mais em estações depuradoras de águas residuais. O objetivo destes tratamentos é, em geral, reduzir a carga de contaminantes do efluente e convertê-lo em inócuo para o meio ambiente. Para cumprir estes fins se usam diferentes tipos de tratamento dependendo dos contaminantes que arraste a água e de outros fatores mais gerais, como localização da planta depuradora, clima, ecossistemas afetados etc.

*Administration's* (NOAA)<sup>623</sup> como “a alteração desfavorável do ambiente marinho [...] através de efeitos diretos ou indiretos de cargas nos padrões de energia, níveis de radiação, constituição química e física, distribuição, abundância e qualidade dos organismos”. Estas definições se irradiam sobre o âmbito comunitário e nacional.

No âmbito da UE, a Diretiva 76/464/CEE de 4 de maio de 1976<sup>624</sup>, relativa à poluição causada por determinadas substâncias perigosas despejadas ao meio aquático da comunidade, o conceito de efluentes fica condicionado à introdução nas águas de substâncias enumeradas na Lista I e na Lista II do Anexo. São elementos capazes de poluir e cujo efeito da poluição é considerado no art. 2 da diretiva como o “despejo de substâncias ou de energia efetuado pelo homem no meio aquático, direta ou indiretamente, que tenha consequências que podem por em perigo a saúde humana, prejudicar os recursos vivos e o sistema ecológico aquático, causar danos aos lugares de recreio ou ocasionar incômodos para outros utilizadores legítimos das águas<sup>625</sup>. A partir destes conceitos, o TJCE, em 29 de setembro de 1999, no Assunto C-232/97<sup>626</sup>, incisos 35 a 37, decidiu que o conceito de efluentes no sentido da Diretiva 75/464<sup>627</sup> não pode ter, no que tange às fontes de poluição que compreende, um alcance diferente do conceito de “poluição” no sentido da mesma Diretiva. Portanto, o conceito de efluente, expresso no art. 1.2.b) da Diretiva 75/464, deve ser interpretado como todo ato imputável a uma pessoa pela qual, direta ou indiretamente, introduz nas águas às

---

<sup>623</sup> DEPARTAMENTO DE COMERCIO DOS ESTADOS UNIDOS. *Report to the Congress on Ocean Dumping and Other Man-Induced Changes to Ocean Ecosystems*, National Oceanic and Atmospheric Administration, Washington, mar. 1974, p. 06.

<sup>624</sup> DOCE 129/L, de 18 de maio de 1976.

<sup>625</sup> A Diretiva 2000/60, Diretiva-quadro do domínio das águas, derogou o art. 6 da Diretiva 76/464, estipulando também a derrogação do restante de seus dispositivos em 22 de dezembro de 2013, data limite da aplicação e entrada em vigor dos preceitos da Diretiva-quadro das águas.

<sup>626</sup> Assunto C-232/97L. Nederholf & Zn. Contra Dijkgaaf en hoogheemraden van het Hoogheemraadschap.

<sup>627</sup> De 19 de dezembro de 1972 (JO nº L 194 de 25/07/1975).

que se aplica a referida Diretiva alguma das substâncias perigosas na lista I e II do seu Anexo<sup>628</sup>.

Na normativa espanhola, o TRLA, que em seu art. 100.1, determina que se consideram efluentes “os que se realizem direta ou indiretamente nas águas continentais, assim como no resto do domínio público hidráulico, qualquer que seja o procedimento ou técnica utilizada”. O texto ainda proíbe a emissão de “efluentes direta ou indiretamente de água e de produtos residuais susceptíveis de contaminar as águas continentais ou qualquer outro elemento do domínio público hidráulico, salvo que se conte com a prévia autorização administrativa”<sup>629</sup>. A definição do TRLA abrange tanto os efluentes de origem industrial como doméstica, assim como todos aqueles que podem ser realizados qualquer que seja sua natureza, de forma direta ou indireta, ainda que unicamente se submetam a autorização administrativa os que sejam susceptíveis de contaminar as águas continentais ou qualquer outro elemento do domínio público hidráulico<sup>630</sup>. Nesse mesmo sentido, a Sentença do TS de 13 de abril de 2000, FJ 1º, define efluente como “toda atividade susceptível de poluir ou degradar o domínio público hidráulico”.

De forma específica, o Real Decreto 258/1989, de 10 de março<sup>631</sup>, pelo qual se estabelece a normativa geral sobre efluentes de substâncias perigosas da

---

<sup>628</sup> Para uma completa abordagem sobre o conceito de efluentes, indicamos as obras de CASADO CASADO, L.: *La Regulación de los Vertidos en Aguas Continentales en el Derecho Comunitario: Hacia un Enfoque Ambiental y Global en la Protección de Las Aguas*, Cedecs, Barcelona, 2005; *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., pp. 49-94; e “El régimen jurídico de los vertidos en aguas continentales: nuevas perspectivas”, *El Agua: Estudios Interdisciplinares*, coord. por María Jesús Montoro Chiner, Atelier, Barcelona, 2009, pp. 175-198.

<sup>629</sup> Igualmente, no art. 57.2 do TRLA, se exige que todos os efluentes necessitam de autorização da Administração competente, especificamente os efluentes poluentes, sendo necessário ainda nestes casos que o peticionário justifique previamente a impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento dos referidos efluentes. Ou seja, todos os tipos de efluentes, quaisquer que sejam, necessitam da devida autorização para serem realizados.

É importante destacar que a Lei de Águas de 1985 já abordava uma definição para efluentes como aqueles “que se realizam direta ou indiretamente nos leitos, qualquer que seja a natureza destes, assim como os que se levam a cabo no subsolo e sobre o terreno, balsas ou escavações, mediante evacuação, inspeção ou depósito” (art. 92), sendo que *despejo direto* era aquele “[...] realizado imediatamente sobre um curso de águas ou canal de irrigação” e *despejo indireto* era “[...] o que não reúne tais circunstancias, como o realizado em azarbes, rede de esgoto, canais de deságüe e fluviais” (art. 245.2 do Real Decreto 849/1986, de 11 de abril).

<sup>630</sup> CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: las Técnicas de Intervención Administrativa*, Comares, Granada, 2004, p. 25.

<sup>631</sup> BOE nº 67, 16/03/1989.

terra ao mar, no art. 2.c (c/c art. 1), define *efluente* como a introdução nas águas indicadas interiores e no mar territorial espanhol das substâncias enumeradas no anexo II, com exceção dos efluentes de lodos de dragados, descargas operativas efetuadas desde navios e aeronaves ao mar, e de efluentes efetuados desde navios ao mar. Assim, o anexo II foi atualmente derogado pelo Real Decreto 60/2011, de 11 de janeiro<sup>632</sup>, sobre as normas de qualidade ambiental no âmbito da política de águas, e traz a seguinte lista de substâncias poluentes: 1. Compostos orgânicos de halogênio e substâncias susceptíveis de formar esses compostos no meio aquático; 2. Compostos organo-fosforados; 3. Compostos organo-estânicos; 4. Substâncias e preparações, ou produtos derivados, cujas propriedades cancerígenas, mutagênicas ou que podem afetar a tireóide, esteroidogênica, a reprodução ou outros no ambiente aquático ou através do ambiente aquático que estejam demonstradas; 5. Hidrocarbonetos persistentes e substâncias tóxicas persistentes e bioacumulativos; 6. Cianetos; 7. Metais e seus compostos; 8. Arsénio e seus compostos; 9. Biocidas e pesticidas; 10. Materiais em suspensão; 11. Substâncias que contribuem para a eutrofização (em especial nitratos e fosfatos); 12. Substâncias que exercem uma influência desfavorável no balanço de oxigénio (e computáveis segundo parâmetros tais como DBO ou DQO).

Assim, na Lei de Costas, Lei 22/1988, de 28 de julho<sup>633</sup>, que na seção 2ª, denominada efluentes, no Capítulo IV “Autorizações”, pertencente ao Título III “Utilização do domínio público marítimo-terrestre”, nomeadamente no art. 52, determina que “as disposições da presente seção são aplicados aos efluentes, tanto líquidos como sólidos, qualquer que seja o bem de domínio público marítimo-terrestre em que se realizam”. Portanto, alcançamos que se liga necessariamente ao conceito de efluente à zona costeira que este leve a evacuação ao meio marinho de substancias poluentes. Nesse sentido, para efeitos do presente trabalho e à luz da acepção da legislação internacional e do TRLA, documentos suplementares à legislação da zona costeira específica, adotar-se-á a denominação efluentes à zona costeira como os resíduos e despejos

---

<sup>632</sup> BOE nº 19, de 22/01/2011.

<sup>633</sup> BOE nº 181, de 29/07/1988.

independente da forma pela qual se provoca a emissão de poluição ou degradação do domínio público marítimo-terrestre.

### **III.2. Fundamentos internacionais que incidem na extrafiscalidade das águas residuais na Espanha**

O Direito internacional, preocupado com a conservação e proteção contra a poluição, vem paulatinamente impondo aos Estados ribeiros que cooperem entre si<sup>634</sup>, usando o costume internacional, os princípios gerais do Direito e, acima de tudo, os acordos internacionais, em especial o Convênio das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinado em Montego Bay de 10 de dezembro de 1982, o Tratado de Helsinki, de 17 de março de 1992, sobre a proteção dos cursos de águas transfronteiriços e dos lagos internacionais de âmbito regional, bem como o Tratado de Nova Iorque, de 21 de maio de 1997, sobre o direito dos usos dos cursos das águas internacionais para os fins distintos da navegação, destacando-se por pretender ser “um acordo marco ou básico que proporcione aos Estados os princípios gerais pelos que se regem os usos dos cursos de água internacionais

---

<sup>634</sup> A proteção contra a poluição marítima foi alvo de diversas regulações convencionais, dentre as quais podemos destacar: a) o Convênio sobre intervenção em alto-mar em casos de acidentes que causem ou possam causar uma poluição por hidrocarbonetos, assinado em Bruxelas, em 29 de novembro de 1969, completado pelo Protocolo sobre à intervenção em alto-mar em caso de poluição do mar por substâncias distintas dos hidrocarbonetos, assinado em Londres em 2 de novembro de 1973; b) o Convênio de responsabilidade civil por danos causados por hidrocarbonetos, firmado em Bruxelas, em 29 de novembro de 1969, modificado e atualizado pelo Protocolo de 19 de novembro de 1976 e completado pelo Convênio de criação do Fundo Internacional de indenização por danos causados por poluição de hidrocarbonetos, assinado em Bruxelas em 18 de dezembro de 1971, e que foi modificado posteriormente pelo Protocolo de 27 de novembro de 1992; c) o Convênio para a prevenção de poluição marinha provocada por despejos desde navios e aeronaves, assinado em Oslo em 15 de fevereiro de 1972, ao que se soma o Protocolo de Emendas de 2 de março de 1983 sobre Normas de incineração no mar; d) o Convênio sobre a prevenção no mar por despejo de resíduos e outras matérias, adotado em Londres, México D.F., Moscou e Washington, em 29 de dezembro de 1972, e o Convênio para a prevenção da poluição originada por navios, assinado em Londres em 2 de novembro de 1973, ambos completados pelo Protocolo sobre o Convênio internacional para prevenir a poluição dos navios, assinado em Londres em 17 de fevereiro de 1978 (MARPOL 73/78); e) o Convênio para a prevenção da poluição marinha de origem doméstica, assinado em Paris, 4 de junho de 1974, que foi alterado no Convênio para a Proteção do Meio Marinho, no Atlântico Nordeste, assinado em 22 de setembro de 1992; f) o Convênio para a Proteção do Mediterrâneo contra a poluição, assinado em Barcelona em 16 de fevereiro de 1976, com três Protocolos sobre situações de emergência por hidrocarbonetos (1976), sobre poluição de origem terrestre (1980), e sobre zonas especialmente protegidas (1982), que adapta e culmina sua regulação; g) o Convênio das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinado em Montego Bay de 10 de dezembro de 1982.



para fins distintos da navegação”<sup>635</sup>. No caso da proteção do meio ambiente marinho, a Convenção de Montego Bay, de 30 de abril de 1982, em seu art. 235.1, institui que os Estados devem zelar pelo cumprimento de suas obrigações internacionais na proteção e preservação do meio marinho. Esta Convenção determina que os Estados terão a responsabilidade, em sua jurisdição, de fomentar meios e recursos para exigir dos responsáveis a correspondente indenização dos danos e poluição marinha que causarem. O mesmo texto legal sugere critérios e procedimentos para o pagamento de uma indenização adequada, a exemplo dos fundos de indenização (art. 235, incisos 2 e 3)<sup>636</sup>.

O sistema jurídico sobre os despejos espanhol tem sua fonte no Direito supranacional, em especial no Direito europeu. A redução da contaminação das águas e a melhora de sua qualidade fazem parte da política ambiental da União Europeia<sup>637</sup>, institucionalizadas desde a primeira Diretiva 75/440, de 16 de junho

---

<sup>635</sup> CASTILLO DAUDÍ, M. “La protección y preservación de los cursos de agua internacionales: el Convenio sobre el Derecho de los Usos de los Cursos de Agua Internacionales para Fines Distintos de la Navegación de 21 de mayo de 1997”, *Anuario de Derecho InterNacional*, nº XV, Universidad de Navarra, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Internacional Público, Navarra, 1999, pp. 132.

<sup>636</sup> Inclusive, nos moldes da Convenção de 1982, a Convenção Internacional sobre Responsabilidade Civil por Danos Causados por Petróleo e a Convenção Internacional para o Estabelecimento de um Fundo Internacional para Compensação por Danos Gerados por Poluição Causada por Petróleo, de 1992, criaram um fundo gerido com recursos provenientes de contribuições dos agentes transportadores de petróleo e derivados nas águas internacionais, fixando-se quantias máximas a serem disponibilizadas por ocasião de poluição marinha e sua utilização para proteger as águas internacionais (cf. OCTAVIANO MARTINS, E. M. “Responsabilidade internacional e poluição marinha”, *Revista do Conselho da Justiça Federal*, Centro de Estudos Judiciários, n. 29, Brasília abr-jun 2005, pp. 27-37).

<sup>637</sup> Nessa planura, o Grupo de Trabalho sobre Política Nacional de Meio Ambiente da OCDE, relata que nos finais dos anos 60 os Países Baixos vinham sofrendo com a deterioração da qualidade da água superficial, através da grande carga de poluentes orgânicos, que causavam problemas de oxigenação. Uma grande quantidade de metais, pesticidas, hidrocarbonetos e composto orgânico de cloro eram despejados, causando a deterioração da qualidade da água, poluição sedimentar e a perda de espécies nativas, que culminavam em um problema grave o suficiente para comprometer o uso dos recursos hídricos para as atividades humanas. Diante desta problemática, em 1969, foi criado o Ato contra a Poluição das Águas Superficiais (*Pollution of Surface Waters Act – PSWA*), sendo a primeira legislação na região para controlar a poluição da água através da responsabilização institucional pela qualidade das águas e que introduziu dois importantes instrumentos: as permissões de despejos e os tributos sobre despejos de águas residuais. Assim, no sistema tributário foi se introduzido uma imposição tributária sobre os despejos as águas e nos sistemas de esgoto, que passou a ser pago para a entidade local ou Estatal. Em sua época não tinha como objetivo a redução da poluição das águas, mas sim foi projetado para recuperar os custos da qualidade das águas superficiais e dos gastos com o tratamento do esgoto. Apesar disso, a quantificação do tributo se baseava no princípio do poluidor-pagador, pois era aplicado a todos os despejos e considerava a carga poluente real (expressada em unidades de poluição). A arrecadação era destinada para subsidiar a redução da carga de poluição das indústrias.

de 1975<sup>638</sup>, que tratou da qualidade de águas superficiais destinadas à produção de água potável, até a aprovação da Diretiva 2000/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro<sup>639</sup>, e da mais recente a recente Diretiva 2008/56/CE, Diretiva-Quadro Estratégia Marinha, que alarga os horizontes da legislação trans-setorial da Europa no domínio da água ao meio marinho. Assim, a UE sempre manteve claro que a água é uma das prioridades ambientais da Comissão Europeia<sup>640</sup>, sendo incentivada, em especial, a utilização da política de estabelecimento de preços da água para fomentar o uso sustentável pelos usuários dos recursos hídricos, e também permitir que a indústria recupere os custos dos serviços de água.

A primeira Diretiva que tratou proteção da qualidade das águas na UE foi a Diretiva 76/464/CEE do Conselho, de 4 de maio de 1976<sup>641</sup>, que tratou da poluição causada por determinadas substâncias perigosas despejadas no meio aquático da Comunidade, sendo considerada como a Diretiva-Quadro e é utilizada até hoje

---

Este PSWA teve um impacto importante na redução dos níveis de poluição da região. Entre 1970 e 1987, apesar do crescimento das atividades econômicas, a poluição de substâncias com ligação de oxigênio foram reduzidas em 80%. Entre 1970 e 1989, mais de 70% dos investimentos industriais para o controle da poluição da água foram financiados pelos subsídios auferidos por estes tributos. Ainda, esta exação representou maior sucesso que em países vizinhos, como a Dinamarca, visto que mais poluentes foram controlados na fonte, reduzindo a necessidade de grandes investimentos para estações de tratamentos de esgoto. O sucesso deste tributo se resume nos seguintes fatores: a) existência de uma quadro integrado de gestão das águas; b) a inexistência de uma regulamentação prévia sobre o controle da poluição da água facilitou a introdução de um sistema de tributação, visto que não teria que concorrer com outros instrumentos já existentes, incidindo sobre todas as emissões (superficiais e na rede de esgotos) e se baseando nos níveis reais de emissões; c) os encargos foram estabelecidos em um nível suficientemente alto, para promover um significativo incentivo econômico para o controle da poluição, sendo incrementados com o uso do orçamento fiscal ordinário para subsidiar investimento no controle da poluição; d) o suporte e informação sobre controle da poluição pela agência estatal reduziu significativamente a transação de custos para a indústria. Nesse sentido, *vid.* EKINS, P. E SALMONS, R. "Making Reform Happen in Environmental Policy", *Making Reform Happen*, ENV/EPOC/WPNEP(2009)4/FINAL, OCDE, Paris, 17 de nov. 2009, pp. 18 e ss., e este estudo se baseou em ANDERSEN, M. S. *Economic Instruments and Clean Water: Why Institutions and Policy Design Matter*, OECD, Paris, 2001; INSTITUTE FOR INLAND WATER MANAGEMENT AND WASTE WATER TREATMENT (RIZA). *Water Pollution Control in the Netherlands*, RIZA report 2002.009, 2002; e LAZROMS, R. e POOS, D. "The Dutch Water Board Model", *Water Law*, n° 15, 2004, pp. 137-140.

<sup>638</sup> JO L 194 de 25/07/1975.

<sup>639</sup> Observe-se que a atual Diretiva 2000/60/CE foi alterada pela Decisão n° 2455/2001/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de novembro de 2001, que aprova a lista de substâncias prioritárias no âmbito da política de águas, e pela Diretiva 2008/60/CE, de 11 de março, no que tange às competências de execução atribuídas à Comissão. Nesse sentido, *vid.* CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: las Técnicas de Intervención Administrativa*, cit., p. 70.

<sup>640</sup> Nesse sentido *vid.* UNIÃO EUROPEIA. *Política de Tarificación y Uso Sostenible de los Recursos Hídricos*, Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 26 de julio de 2000, [COM (2000) 477]. Bruxelas, 2000.

<sup>641</sup> JO L 129 de 18/05/1976.

como fonte para o controle de substancias perigosas na União, notadamente por listar as substancias danosas em seus Anexos e por incluir a técnica de sujeição prévia à autorização administrativa. Da mesma forma, a Diretiva 80/68/CEE, de 17 de dezembro de 1979<sup>642</sup>, tratou da proteção das águas subterrâneas contra a poluição causada por determinadas substâncias perigosas, fixando medidas mais estritas, devido à vulnerabilidade especial destas águas. Posteriormente, o sistema da Diretiva 76/464/CEE foi modificado pela Diretiva 86/280/CEE, de 12 de junho de 1986<sup>643</sup>, e outras quantas Diretivas a desenvolveram<sup>644</sup>. Já em 1991, foram aprovadas a Diretiva 91/271/CEE do Conselho, de 21 de maio<sup>645</sup>, e a

---

<sup>642</sup> JO L 020 de 26/01/1980.

<sup>643</sup> JO L 181 de 04/07/1986.

<sup>644</sup> Em relação à poluição realizada por efluentes, destaca-se a Diretiva 76/464/CEE, que veio a ser modificada, diversas vezes e de forma substancial pelas Diretiva 82/176/CEE, de 22 de março de 1982, relativa aos valores limite e aos objetivos da qualidade dos resíduos de mercúrio do setor da eletrólise dos cloretos alcalinos; Diretiva 84/156/CEE, de 8 de março de 1984, para os resíduos de mercúrio do resto de setores; Diretiva 83/513/CEE, de 26 de setembro de 1983, para os efluentes de cádmio; Diretiva 88/347/CEE, de 16 de junho de 1988; e Diretiva 90/415/CEE, de 27 de julho de 1990, até se tornar a Diretiva 2006/11/CE. Nela são estabelecidas normas de proteção e prevenção da poluição provocadas pelo despejo de determinadas substâncias no meio aquático. Se aplica às águas interiores superficiais, às águas do mar territoriais e às águas interiores do litoral. Para lutar contra a poluição das águas, se distinguem duas listas com as substâncias perigosas que devem ser controladas, com o objeto de que se elimine a poluição causada pelos efluentes de substâncias da lista I e que se reduza a procedente de produtos da lista II. Por isso, qualquer despejo poluente requer uma autorização prévia expedida pela autoridade competente do Estado-Membro vinculado. A autorização é concedida por um tempo determinado e estabelece normas de emissão que podem ser mais rígidas que os limites estabelecidos pela normativa da UE, em especial para considerar-se a toxicidade ou a persistência da substância no meio de que se trate.

<sup>645</sup> A Diretiva 91/271/CEE (JO L 135 de 30/05/1991), foi incorporada ao ordenamento jurídico espanhol pelo Real Decreto-Lei 11/1995, de 28 de dezembro. Em sequência, o Governo Estatal aprovou um Plano Nacional de Saneamento e de Tratamento de Águas Residuais (1995-2005), através da Resolução de 28 de abril de 1995 (BOE nº 113, de 12/05/1995), da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e de Habitação, pela qual se publica o Acordo do Conselho de Ministros de 17 de fevereiro de 1995, que aprova o Plano Nacional de Saneamento e Tratamento de Águas Residuais (1995-2005), (BOE nº 113, 12/05/1995). Por fim, nesse conjunto normativo, foi instituído o Real Decreto 261/1996, de 16 de fevereiro, sobre a proteção das águas contra a poluição por nitratos. Nesse contexto, a atual Lei de Águas, Lei 46/1999, de 13 de dezembro, que modificou a Lei 29/1985, de 2 de agosto, seguindo os fundamentos das Diretivas da UE, traz em seu bojo importantes instrumentos para a gestão sustentável da água doce, como: o princípio da recuperação do custo, a introdução de mercados de água, a instalação obrigatória de sistemas de medição de água utilizadas para a irrigação e a criação de reserva ecológica nos rios, instrumentos estes que são diretamente relacionados e que podem ser implantados na proteção das águas marinhas. Todas estas diretrizes estão em certa medida relacionados com a intervenção das regiões costeiras, em especial o princípio da recuperação do custo, visto que as ameaças e danos realizados às águas continentais podem afetar diretamente as águas costeiras marinhas e seus ambientes, pelas próprias conexões geográficas existentes.

Diretiva 91/676/CEE do Conselho, de 12 de dezembro<sup>646</sup>, que versaram, respectivamente, sobre o tratamento das águas residuais urbanas e sobre a poluição produzida por nitratos de origem agrícola.

Em seguida, foi criada a Diretiva 96/61/CE do Conselho, de 24 de setembro<sup>647</sup>, de prevenção e controle integrados da poluição, mais conhecida como a Diretiva IPPC (*Integrated Pollution Prevention and Control*), que modificou o enfoque setorizado para o enfoque integrado do controle da poluição das águas, estabelecendo o uso sustentável por meio da inter-relação entre a administração e

---

Assim, como vem se destacando e como veremos ao longo deste trabalho, a Espanha se destaca por estar elaborando uma série de investimentos em programas relacionados à água, dentre os quais se destacam o Plano Hidrológico Nacional, o Plano Nacional de Irrigação, o Plano Nacional de Saneamento e Tratamento de Água e Planos Hidrológicos de Bacias para todas as principais bacias hidrográficas. Entretanto, conforme afirma a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>645</sup>, apesar deste progresso, a gestão da água em Espanha está longe de ser sustentável. A qualidade da água em vários rios continua baixa, especialmente durante o verão, quando os fluxos já são baixos, e mesmo assim realiza-se a extração da água para consumo humano na irrigação, indústria e abastecimento. Relata ainda que existe uma série de lençóis freáticos contaminados, além da intrusão salina nas áreas costeiras. Assim, neste mesmo documento a OCDE destaca de forma especial que são necessários esforços rigorosos na administração das zonas costeiras, para lidar adequadamente com as muitas pressões de desenvolvimento que incidem nessas áreas. Enfatiza que falta muito para realizar o tratamento adequado de esgoto nas zonas urbanas e que não se sabe exatamente o quanto se evoluiu na purificação das águas residuais provenientes da indústria. Registra também que uma grande parte dos despejos urbanos e industriais não dispõe ainda de uma autorização para emissões definitivas. As confederações hidrográficas não conseguem recuperar 20% dos custos do fornecimento de água para irrigações. Apesar da nova legislação sobre a matéria de recuperação de custos, os preços da água seguem sendo baixos e não se recorre o suficiente à tarifação para gerir a procura. Conclui o relatório que a Espanha deverá mudar desde uma previsão da demanda até uma verdadeira administração da demanda para implementar com sucesso a letra e o espírito da nova Lei de Águas e das Diretivas da UE. Neste contexto, deverá haver uma revisão do plano de água Nacional e seu financiamento a partir das perspectivas econômicas e ambientais.

<sup>646</sup> JO L 375 de 31/12/1991.

<sup>647</sup> A Diretiva 96/61/CE do Conselho (JO L 257, de 10/10/1996), busca avançar até um equilíbrio mais sustentável entre, por um lado, a atividade humana e o desenvolvimento econômico e, por outro lado, os recursos e a capacidade de regeneração da natureza. A incorporação ao ordenamento interno espanhol da Diretiva 96/61/CE, se realizou com a Lei 16/2002, de 1 de julho (BOE nº 157 de 02/07/2002), de prevenção e controle integrados na poluição. O Preâmbulo desta norma invoca a vocação preventiva e de proteção do meio ambiente em seu conjunto, com a finalidade de evitar ou, pelo menos, reduzir a poluição da atmosfera, da água e do solo. Para estes efeitos, o controle integrado da poluição descansa fundamentalmente na "autorização ambiental integrada", uma nova figura de intervenção administrativa que substitui e compila o conjunto disperso de autorizações de caráter ambiental exigíveis até o momento. Por isso, se articula um procedimento administrativo complexo que integra todas as autorizações ambientais existentes relativas à produção e gestão de efluentes, incluídas de incineração, despejos às águas continentais e desde a terra ao mar. No Título II, se regulam os valores limite de emissão e as melhores técnicas disponíveis, e de acordo com o exigido na referida Diretiva, se estabelece que na autorização ambiental integrada deverão estar determinados os valores limites de emissão das substâncias poluentes. Ainda, devem-se citar o Real Decreto 258/89, de 10 de março, pelo que se estabelece a normativa geral sobre despejos de substâncias perigosas desde a terra ao mar, desenvolvido pela Ordem de 31 de outubro de 1989, pela qual se estabelecem normas de emissão, objetivos de qualidade, métodos de medida de referência e procedimentos de controle relativos a determinadas substâncias perigosas contidas nos despejos desde a terra ao mar, modificada pela Ordem de 9 de maio de 1991 e desenvolvida pela Ordem de 28 de outubro de 1992.

a proteção das águas<sup>648</sup>. Esta Diretiva concede maior liberdade aos Estados e é bastante apropriada no que tange às águas, pois permite que seja dada atenção as diversas condições hídricas e ambientais de cada região, de acordo com suas peculiaridades geográficas, econômicas etc., permitindo melhor integração em nível nacional e regional<sup>649</sup>. Por outra via, destaca-se por enaltecer a vertente ambiental das águas sobre os aspectos comerciais e industriais, relevando que a qualidade das águas é um núcleo fundamental na política hidráulica comunitária, além de optar pela bacia hidrográfica como base estrutural para a organização da administração das águas e a contribuição de novos elementos para combater a poluição.

A Diretiva IPPC abordou uma regulação global para todas as águas comunitárias (superficiais continentais, subterrâneas, de transição e águas costeiras), que veio a incidir no ordenamento interno espanhol. Esta Diretiva foi transposta na Espanha pela Lei 62/2003, de 30 de dezembro<sup>650</sup>, de medidas fiscais, administrativas e de ordem social, modificando a legislação sobre efluentes do Texto Refundido da Lei de Águas (Real Decreto Legislativo 1/2001, de 29 de julho<sup>651</sup>), instituindo normas de qualidade para as águas em função de seus usos no território espanhol. Mais recentemente, a Diretiva IPPC foi codificada através da Diretiva 2008/1 do Parlamento e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008, apenas introduzindo algumas adaptações, mas sem alterar substancialmente a Diretiva 96/61/CE<sup>652</sup>.

Nesse sentido, a proteção das águas é uma das prioridades ambientais da União Europeia, que incentiva a utilização da política de preços para fomentar o uso sustentável da água, impondo aos usuários dos recursos hídricos que restitua os custos reais pelos serviços relacionados à água. Assim, através do

---

<sup>648</sup> Vid. FANLO LORAS, A. "La directiva marco del agua: base jurídica medioambiental y principales contenidos", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 2, 2002, pp. 57-76; SETUÁIN MENDÍA, B. "La directiva-marco sobre el agua: el fin del proceso decisorio y el inicio del aplicativo", *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 11, Lex Nova, Valladolid, 2001, pp. 5-32.

<sup>649</sup> FANLO LORAS, A. "La directiva marco del agua: base jurídica medioambiental y principales contenidos", *cit.*, pp. 205.

<sup>650</sup> BOE nº 313, 13/12/2003.

<sup>651</sup> BOE nº 176, de 24/07/2001.

<sup>652</sup> Diretiva 2008/1/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Janeiro de 2008, relativa à prevenção e controlo integrados da poluição.

Comunicado da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social, de 26 de julho de 2000, COM (2000) 477<sup>653</sup>, se divulga que a sustentabilidade dos recursos hídricos em diversas regiões da Europa encontra-se ameaçada (e.g., pela poluição difusa provocada pela agricultura, salinização de aquíferos e redução no fluxo de muitos rios), reconhecendo e incentivando nesta proteção a utilização dos instrumentos indiretos (impostos, taxas, subvenções ou licenças negociáveis) que foram plenamente legitimados em 1992, com a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas.

Como marco comunitário de atuação no âmbito da política das águas, a *Diretiva-Quadro da Água*, Diretiva 2000/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro<sup>654</sup>, reconhece a água como um bem essencial, escasso e vital, merecendo tratamento e proteção especiais. A Diretiva tem como principal objetivo alcançar um “bom estado” ecológico e químico de todas as águas comunitárias até 2015, consagrando o princípio da recuperação dos custos dos serviços relacionados com a água, bem como que os diversos usos da água (industrial, doméstico ou agrícola) devem contribuir para a recuperação dos mencionados custos (cf. art. 9 da Diretiva)<sup>655</sup>. Esta Diretiva tem aplicação na proteção das águas superficiais continentais, águas de transição, águas costeiras e águas subterrâneas. O objetivo último da Diretiva é alcançar a eliminação de todas as substâncias perigosas prioritárias e contribuir para conseguir concentrações no meio marinho próximas aos valores básicos para as substâncias as substâncias de origem natural. Para tal finalidade, se prevê dentro dos objetivos ambientais que os Estados-Membros deverão aplicar as medidas necessárias para prevenir a deterioração do estado de todas as águas superficiais e subterrâneas, com o objetivo de alcançar um bom estado das águas. Em relação

---

<sup>653</sup> Nesse sentido *vid.* UNIÃO EUROPEIA. *Política de Tarificación y Uso Sostenible de los Recursos Hídricos*. Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 26 de julio de [COM (2000) 477], Bruxelas, 2000.

<sup>654</sup> Modificado pela Decisão 2455/2001/CE de 16 de dezembro de 2001 (JO L 331 de 15/12/2001), Diretiva 2008/32/CE de 21 de março de 2008 (JO L 81 de 20/03/2008), e Diretiva 2009/31/CE 25 junho de 2009 (JO L 140/114, 05/06/2009).

<sup>655</sup> Destaque-se que estas políticas de preços não significa que deva ser necessariamente realizada através da instituição de tributos e, apesar do disposto, a Diretiva não impõe nenhuma medida concreta de caráter fiscal que obrigue os Estados-Membros à sua aplicação, visto que para tanto seria necessária a unanimidade de todos os seus Estados-Membros, cf. art. 192.2 do TUE (cf. VÁZQUEZ COBOS, C. “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas”, *cit.*, p. 74).

aos primeiros objetivos, se prevê que os Estados-Membros terão que aplicar as medidas necessárias com o fito de reduzir progressivamente a poluição procedente de substâncias prioritárias e interromper ou suprimir gradualmente os efluentes, as emissões e as perdas de substâncias perigosas. Igualmente, a Diretiva institui a necessidade da recuperação dos custos dos serviços relacionados com a água, considerando-se os custos ambientais e o custo de oportunidade do recurso, segundo o princípio do poluidor-pagador<sup>656</sup>. O princípio da recuperação dos custos dos serviços relacionados com a água e o emprego eficiente dos recursos hídricos não são normas rígidas ou inflexíveis, admitindo exceções, quais sejam: a) princípio da amortização dos custos dos serviços hídricos, para atender às consequências sociais, ambientais e econômicas, bem como às condições geográficas e climáticas da região ou regiões afetadas (art. 9.1, *in fine* da Diretiva); b) sempre e quando estejam comprometidos os fins e a realização dos objetivos da Diretiva 2000/60/CE (art. 9.4, *in fine*, da Diretiva). Cabe ressaltar ainda que os Estados-Membros deverão incluir nos planos de gestão de bacia hidrográfica informações sobre ações e medidas que tenham a intenção de implementar o princípio da recuperação dos custos (art. 9.2, *in fine*, da Diretiva).

Fundamentando-se na Comunicação da Comissão da Comunidade Europeia [COM (2000)477], *a tarifação como modo de reforçar a utilização sustentável dos recursos hídricos*, e no *Guidance Document nº1, Economics and the Environment* (2004)<sup>657</sup>, podem se destacar dois princípios interpretativos para a aplicação dos princípios reconhecidos na Diretiva 2000/60/CE:

---

<sup>656</sup> Nesse sentido, o art. 9 da mencionada Diretiva, destaca que deverá haver a amortização dos custos dos serviços hídricos, baseado em uma análise econômica e segundo o princípio do poluidor-pagador, cabendo aos Estados-Membros assegurar uma política de preços da água que incentivem o uso eficaz da água por parte dos consumidores, contribuindo assim aos objetivos ambientais da Diretiva. Cabe realçar que este mesmo artigo estabelece que as contribuições dos diversos setores econômicos deve ser adequada, separados ao menos em setores industrial, doméstico e agrícola, devendo haver a recuperação dos custos dos serviços relacionados à água. Além do mais, faculta aos Estados-Membros, ao estabelecerem esta amortização, atender às consequências sociais, ambientais e econômicas, bem como às condições geográficas e climáticas das regiões afetadas.

<sup>657</sup> COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Pricing Policies for Enhancing the Sustainability of Water Resources*, Brussels, 26.07.2000 Com(2000) 477 Final.

- a) *cada usuário deve pagar os custos derivados do seu uso da água*, incluindo os custos dos serviços, os ambientais<sup>658</sup> e dos recursos (de administração do serviço, operativos, de manutenção, de capital<sup>659</sup>, custos de reposição e custo de oportunidade do capital empregado). No custo de recursos se incluem os custos de oportunidades perdidas para outros usuários pelo esgotamento dos recursos superior ao índice natural de renovação ou recuperação (e. g., pela exploração excessiva de águas subterrâneas).
- b) *os preços da água estão diretamente relacionados com a quantidade utilizada ou com a poluição provocada*, incitando os usuários a usar mais eficientemente a água e reduzir a poluição, calculando-se pela fórmula  $P = F + aQ + bY$ , onde  $P$  é o total do preço da água (captação, tratamento etc.),  $F$  é um elemento relacionado com os custos fixos,  $a$  é a exação por unidade de água extraída e utilizada, ligado aos custos variáveis,  $b$  é a exação por unidade de poluição produzida e emitida ao meio ambiente, ligado a custos variáveis,  $Q$  é a quantidade total de água usada, e  $Y$  é a poluição total produzida. A redução da quantidade de água utilizada ( $Q$ ) e/ou da poluição produzida ( $Y$ ) ensejaria a redução do

---

<sup>658</sup> Os custos do dano provocado pela utilização da água no meio ambiente, nos ecossistemas e os usuários do meio ambiente, a exemplo da redução da qualidade ecológica dos ecossistemas aquáticos ou salinização e deterioração dos solos produtivos. O dano produzido pode ser acompanhado tanto de uma perda de oportunidade de produção ou consumo como em prejuízo para os “non-use values” (e. g., o valor de ambiental de paisagem). A Guia interpretativa (COMISSÃO EUROPEIA. *Guidance Document nº1, Economics and the Environment: the Implementation Challenge of the Water Framework Directive*, cit., pp.124-125) assinala que existem quatro metodologias para estimas os custos ambientais: a) “método de mercado” (“*market methods*”) – em função das mudanças produzidas no preço dos bens e serviços no mercado; b) “métodos de avaliação baseados em custos” (“*cost-based valuation methods*”) – baseado na medição dos custos das medidas de prevenção e mitigação para manter um razoável estado de qualidade ambiental, o que inclui custos já adotados, que são propriamente custos dos serviços, como custos que devem ser assumidos para prevenir danos ao meio ambiente até o nível de objetivos da Diretiva; c) “métodos preferenciais determinados” (“*revealed preference methods*”) – utilizando modelos que permitem valorar os bens ambientais relevantes; d) “métodos preferenciais instituídos” (“*stated preference methods*”) – medem os custos ambientais em função de quais seriam as preferências do consumidor em mercados hipotéticos ou experimentais.

<sup>659</sup> De amortização de capital fixo (calculada em função do valor historio, valor atual ou valor de reposição, sendo este valor o preferido pela Guia interpretativa, por ter em conta não somente o impacto da inflação, senão o progresso técnico), os custos de reposição, e custo de oportunidade do capital empregado (aplicando-se uma taxa interna de retorno que permite converter o valor atual líquido correspondente ao investimento no capital fixo realizada em uma cota anual equivalente que tem financeiramente o mesmo valor.)



preço geral da água ( $P$ ) paga pelo usuário. Como visto anteriormente, a dificuldade de implantar a fórmula supracitada está em quantificar na tributação o tipo de gravame, definir a exação por unidade de água captada ou consumida ( $a$ ), ou a exação por unidade de poluição produzida ( $b$ ). Assim, “precisar com rigor técnico e econômico, e conseguir que socialmente seja aceitável um determinado ‘preço’ por unidade de consumo se converte, em definitivo, à margem de outros problemas técnicos e jurídicos complementários, na principal questão objeto de valoração e decisão”<sup>660</sup>.

Intrinsecamente ligada à Diretiva-Quadro da Água, a *Diretiva-Quadro Estratégia Marinha*, Diretiva 2008/56/CE, alarga os horizontes da legislação trans-setorial da Europa no domínio da água ao meio marinho, passando a ser um componente ambiental da nova política marítima integrada, sendo considerado atualmente como um pilar ambiental da política marítima europeia, conforme Consideração 3 da própria Diretiva. Semelhantemente à Diretiva-Quadro da Água, que estabelece o “bom estado” da água doce e das águas costeiras, a Diretiva 2008/56/CE direciona o seu objetivo fundamental para que os Estados-Membros garantam o “bom estado ambiental”<sup>661</sup> de todas as regiões e sub-regiões marinhas da Europa, estabelecendo um quadro para a proteção e conservação do meio marinho. Com esta Diretiva-Quadro, a UE organiza a gestão das águas interiores de superfície, subterrâneas, de transição e costeiras, tendo por fim a prevenção e redução dos seus níveis de poluição, a promoção da sua utilização sustentável, a proteção do ambiente, a melhoria do estado dos ecossistemas aquáticos e a atenuação dos efeitos das inundações e das secas. Nesse sentido, todos os Estados-Membros devem transpor a Diretiva 2008/56/CE para o seu quadro legislativo nacional, até 15 de julho de 2010, devendo esta implementação estar

---

<sup>660</sup> VÁZQUEZ COBOS, C. “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas”, *cit.*, pp. 74-75.

<sup>661</sup> Nesse contexto, o “bom estado ambiental” exige a conservação dos ecossistemas marinhos, seja contra a caça predatória, seja através da manutenção das condições físicas, químicas ou acústicas que permitam o funcionamento de ecossistemas saudáveis.

finalizada até 2016, dando-se início à execução do programa de medidas, a seguir explanado<sup>662</sup>.

A Diretiva 2008/56/CE obriga os Estados-Membros que possuem regiões costeiras a elaborar estratégias para garantir o bom estado destas áreas<sup>663</sup>, na qual deverão realizar até 2012 avaliações preliminares de seus mares, identificando metas e indicadores a alcançar, bem como criando programas de monitorização<sup>664</sup>. A segunda etapa instituída pela Diretiva é a elaboração de um programa de medidas para cada região e sub-região marinha<sup>665</sup>, sendo que cada programa definirá as ações para se alcançar um bom estado ambiental até 2020 ou manter o bom estado onde este já exista<sup>666</sup>. É em definitivo um programa de cooperação e integração entre os Estados-Membros na proteção das águas do mar<sup>667</sup> que não desvirtua as especificidades de cada região<sup>668</sup>.

---

<sup>662</sup> A consideração 11 da Diretiva 2008/56/CE, estabelece que cada Estado-Membro deverá elaborar uma estratégia marinha para as suas águas marinhas, que deverá ser específica para as suas próprias águas, mas que reflita a perspectiva global da região ou sub-região marinha na qual está integrado. O mesmo dispositivo, ressalta que não deverá exigir-se que os Estados-Membros tomem medidas específicas quando não houver riscos significativos para o meio marinho, ou quando os custos forem desproporcionado, considerando os riscos para o meio marinho, desde que a decisão de inação seja devidamente justificada.

<sup>663</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* consideração 11 da Diretiva 2008/56/CE.

<sup>664</sup> Cf. consideração 24 da Diretiva 2008/56/CE. Continuando este entendimento, a consideração 25, determina que "com base nessas análises, os Estados-Membros deverão definir um conjunto de características correspondentes a um bom estado ambiental das suas águas marinhas. Para esse efeito, é adequado prever a elaboração de critérios e normas metodológicas que assegurem a coerência e permitam comparar o nível de consecução do bom estado ambiental entre as regiões ou sub-regiões marinhas. Estes critérios e normas metodológicas deverão ser desenvolvidos com a participação de todas as partes interessadas". (Grifo nosso). Outrossim, a consideração 18 da Diretiva 2008/56/CE, determina que a UE deverá apoiar a conservação e utilização sustentável da biodiversidade, assumida na Convenção sobre a Diversidade Biológica (para criar, até 2012, uma rede global de áreas marinhas protegidas), bem como contribuir para alcançar os objetivos da Sétima Conferência das Partes na Convenção sobre a Diversidade Biológica (para criar e manter redes ecologicamente representativas de áreas marinhas protegidas até 2012), e os demais compromissos e obrigações assumidas pela Comunidade e Estados-Membros enumerados na consideração 19 da Diretiva.

<sup>665</sup> A Diretiva-Quadro Estratégia Marinha, nas considerações 1 e 21, menciona quatro convenções existentes para a proteção dos mares regionais da Europa: a Zona do Mar Báltico, o Atlântico Nordeste, o Mediterrâneo e o Mar Negro. Estas quatro convenções constituirão o quadro de cooperação com os países terceiros vizinhos da UE no que respeita às novas estratégias marinhas.

<sup>666</sup> Cf. consideração 29 da Diretiva 2008/56/CE. Observe ainda que em cada uma destas fases, os Estados-Membros terão de fornecer informações ao público e permitir que as partes interessadas participem na execução.

<sup>667</sup> Cf. consideração 9 da Diretiva 2008/56/CE, determina que "[...] o quadro legislativo deverá proporcionar uma estrutura global de ação e permitir que as medidas adotadas sejam coordenadas, coerentes e corretamente integradas com as ações desenvolvidas ao abrigo de outra legislação comunitária e de acordos internacionais". No mesmo sentido, se guiam as considerações 13, 16, 17 e 27 da Diretiva.

Desta forma, como esta Diretiva fundamenta-se em abordagem ecossistêmica com o objetivo de manter ou obter o bom estado ambiental das águas marinhas até 2020, verificamos que reconduz mais uma vez à importância da preservação deste recurso natural e da obrigação Estatal em intervir na sua conservação. É interessante destacar que a Diretiva 2008/56/CE teve um posicionamento mais realista e maduro em relação às anteriores políticas ambientais, demonstrando uma nítida evolução legal ao fixar que caso algum Estado membro não possa cumprir ou manter até 2020 um bom estado do meio marinho, por razões de equidade e viabilidade, será adequado estabelecer disposições outras (cf. consideração 29). Por outro lado, a consideração 27, da Diretiva 2008/56/CE, determina que os Estados-Membros deverão instituir e executar programas de medidas para um bom estado ambiental nas águas marinhas, e que essas medidas deverão ser concebidas com base no princípio da precaução e nos princípios de que deverão ser tomadas medidas preventivas, de que os danos ambientais deverão ser prioritariamente retificados na fonte e de que deverá ser o poluidor a pagar. Portanto, se institui os princípios da precaução, prevenção, e do poluidor-pagador, a seguir examinados.

Dentro da Diretiva Quadro de Estratégia Marinha, recentemente foi instituído o Regulamento da UE nº 1255/2011, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de novembro de 2011, pelo que se estabelece o programa de apoio para a consolidação da política marinha comum<sup>669</sup>. Segundo este recente Regulamento, se estabelece o Programa de medidas destinadas a impulsionar a consolidação e aplicação da política marinha integrada na UE, englobando o uso sustentável dos mares e oceanos, bem como a pesquisa científica. A Política Marítima Integrada (“PMI”) do instituída pelo Regulamento, promove o incentivo de decisões coordenadas e coerentes para promover o máximo de desenvolvimento sustentável, crescimento econômico e coesão social entre os Estados-Membros. Assim, o Regulamento tem como objetivo principal uma política marinha integrada dentro da UE, incluindo dentre os objetivos específicos políticas marinhas

---

<sup>668</sup> Nesse sentido, a consideração 10 da Diretiva 2008/56/CE, estabelece que as diversas condições, problemas e necessidades das várias regiões ou sub-regiões marinhas que constituem o meio marinho na Comunidade exigem soluções diferentes e específicas.

<sup>669</sup> DOUE L 321/1, de 5 de dezembro de 2011, com entrada em vigor a partir de 6 de dezembro de 2011.

costeiras que incentivem o desenvolvimento econômico, o emprego e proteção do meio ambiente, através dos instrumentos e iniciativas já existentes, bem como determina que a PMI seja complementária e coerente com os instrumentos financeiros existentes na UE, a nível internacional, nacional e regional.

Ainda, não se pode deixar de fazer referência aqui aos Convênios Internacionais sobre a prevenção e luta contra a poluição marinha dos quais os países da UE são signatários. Entre eles, destacam-se o *Convênio sobre a Proteção do Meio Marinho do Atlântico Nordeste* (convênio OSPAR<sup>670</sup>) e o *Convênio de Barcelona* para a proteção do mar Mediterrâneo contra a poluição<sup>671</sup>. O primeiro foi ratificado pela Espanha através do instrumento de 25 de janeiro de 1994, e foi o resultado de refundir os convênios anteriores, o convenio de Oslo para a proteção da poluição marinha provocada pelos efluentes desde barcos e aeronaves, e o convênio de Paris para a prevenção da poluição marinha de origem terrestre. O objetivo do Convênio OSPAR é prevenir e eliminar a poluição, assim como proteger a zona marítima dos efeitos danosos das atividades humanas. Para tal finalidade, as partes contratantes adotarão, individual ou conjuntamente, programas e medidas para harmonizar suas políticas e estratégias. Enquanto ao Convenio para a proteção do mar Mediterrâneo contra a poluição, determinado de Convênio de Barcelona, se aprovou em uma Conferência de Plenipotenciários dos Estados ribeirinhos em fevereiro de 1976, celebrado em Barcelona, onde também se aprovaram os protocolos que foram assinados por 14 Estados da União Europeia. O Convênio entrou em vigor em 12 de fevereiro de 1978. Em junho de 1995, retornaram a se reunir em Barcelona as

---

<sup>670</sup> A Convenção OSPAR foi firmada no ano de 1992 e é um instrumento que guia a cooperação internacional na proteção do ambiente marinho do Atlântico Nordeste. Esta Convenção unificou e atualizou a Convenção de Oslo de 1972, que tratava da imersão de resíduos no mar, e a Convenção de Paris de 1974, sobre fontes de poluição marinha de origem telúrica. A Convenção é administrada pela Comissão OSPAR, composta pelos representantes dos governos de 15 países firmatários e da Comissão Europeia, que representa a União Europeia. Os trabalhos no âmbito da Convenção são guiados por Declarações Ministeriais pactuadas na adoção da Convenção e nas reuniões de ministros da Comissão de OSPAR. Toda a atividade trata da abordagem do ecossistema em relação a administração das atividades humanas. Sete são as estratégias da Convenção: a) proteção e conservação da biodiversidade marinha e dos ecossistemas; b) eutrofização; c) substâncias perigosas; d) indústria de petróleo e gás no mar; e) substâncias radioativas; e f) monitorização e avaliação.

<sup>671</sup> O Convênio de Barcelona para a proteção do mar Mediterrâneo contra a poluição é uma convenção regional que tem por finalidade prevenir e diminuir a poluição a partir de navios, aeronaves e fontes terrestres ao mar Mediterrâneo. Dentre seus âmbitos de incidência estão os efluentes, escapes e descargas, estando as partes signatárias compromissadas a cooperar e ajudar diante de emergência de poluição, supervisão e pesquisa científica.

partes contratantes do Convênio para revisar sua aplicação e modificar alguns de seus artigos, assim como para aprovar a fase II do Plano de Ação do Mediterrâneo e um novo protocolo, bem como criar a Comissão Mediterrânea de Desenvolvimento Sustentável. Como consequência destas modificações, o convênio foi renomeado para Convênio de Barcelona para a Proteção do Meio Marinho e a Zona Costeira do Mediterrâneo. Por outro lado, o Convênio de Barcelona constitui o principal instrumento internacional para a luta contra a poluição na zona do mar Mediterrâneo. Assim, as partes se comprometeram em adotar, individual ou conjuntamente, todas as medidas necessárias para proteger o meio marinho, na zona do Mar Mediterrâneo, visando contribuir para seu desenvolvimento sustentável e para prevenir, reduzir, combater e, na medida do possível, eliminar a poluição desta zona. Assim, o Convênio estabelece um mecanismo de cooperação e informação entre as partes em caso de situações de emergência que podem dar lugar a poluição na zona do mar Mediterrâneo, buscando reduzir ou eliminar os danos derivados da mesma.

Por outro lado, em pesquisa sobre tributos e gravames ambientais na UE<sup>672</sup>, foi comprovado que na Dinamarca, de 1996 a 1998, os tributos sobre águas residuais provocaram uma redução de 20 a 25% nas descargas emitidas para as estações de tratamento de esgoto. Já na Holanda, a tributação sobre efluentes reduziu a quantidade de demanda química de oxigênio (DQO) em cerca de 90% e na Alemanha acarretaram a diminuição de 31% no uso das águas para fins industriais desde 1981<sup>673</sup>.

---

<sup>672</sup> EUROPEAN UNION. *Study on the economic and environmental implications of the use of environmental taxes and charges in the EU and its Member States*, Elaborado por ECOTEC em colaboração com CESAM, CLM, Universidade de Gotemburgo, CED e IEEP (CR), abr. 2001. Este estudo teve como objetivo complementar o trabalho sobre impostos e taxas realizado pela OCDE e os em desenvolvimento pela UE e os seus Estados-Membros.

Resalte-se que a UE constantemente defende que, em situações adequadas, os impostos ambientais podem ser eficazes desde o ponto de vista de custos, como também ambiental (cf. COMISSÃO EUROPEIA. *Conjugar Nossas Necessidades e Nossas Responsabilidades: Integração das Questões Meio-Ambientais na Política Económica*, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. [COM (2000) 576 final], de 20 set. 2000, Bruxelas, 2000, pp. 48, 55 e 59.

<sup>673</sup> Cf. EUROPEAN UNION. *Study on the Economic and Environmental Implications of the Use of Environmental Taxes and Charges in the EU and its Member States*, cit., p. VIII.

Ao longo dessas últimas quatro décadas de evolução, a água transcendeu de uma proteção setorial para ser considerada um valor ambiental<sup>674</sup>. Desta forma, em uma primeira etapa, a intervenção da então Comunidade Europeia consistiu em estabelecer valores máximos de emissão de efluentes de certas substâncias perigosas e a determinar exigências quanto à qualidade das águas continentais de acordo com os diferentes usos<sup>675</sup>. A segunda etapa, que se estende até a atualidade<sup>676</sup>, tem como finalidade instituir metas para a qualidade das águas em função do uso e consumo humano, a exemplo de banho, piscicultura, criação de

---

A pesquisa revela ainda que, no cálculo da quantificação do tributo sobre unidade de poluição produzida, não se pode olvidar que avaliações *ex post* enfrentam a dificuldade da imprecisão dos dados e a falta de monitoramento sobre a reação dos sujeitos orientados pelo instrumento tributário. Indica que quando se depende do fator tempo para se evidenciar um efeito e sua magnitude, o lapso temporal exigido para chegar a conclusões contundentes faz com que se agravem, com maior probabilidade, outros fatores que complicam o cenário. Isto ocorreu em quase todas as imposições fiscais que foram investigadas, o que sugere a necessidade de uma melhor avaliação sistemática da política ambiental para se compreender plenamente os efeitos de tal política. Isto não quer dizer que tributos ambientais não têm sido eficazes, mas apenas que o efeito atributo às imposições fiscais em comparação a outros instrumentos é difícil de evidenciar. De fato, alguns argumentam que é quase impossível separar completamente o efeito da imposição fiscal dos efeitos de outros setores econômicos e políticos ou de outras aproximações.

Esse estudo também menciona *The Dutch Groundwater Tax*, estabelecido na Holanda no ano de 1995 e *The Water Supply Tax*, introduzido na Dinamarca em 1993. Relata que estes dois tributos diferem consideravelmente em seus objetivos e na efetividade do tipo de gravem, visto que, enquanto o tributo holandês é relativamente baixo, o tributo da Dinamarca é mais elevado, mais se aplica somente aos usos domésticos e a alguns serviços empresariais. Em ambos os tributos, não são gravados os usos agrícolas. Por fim, conclui que os dois tributos têm sido incluídos como parte de uma reforma fiscal ecológica mais ampla e não como resultado de uma avaliação adequada da extrafiscalidade ambiental sobre a captação de água, mas não descarta que podem ter efeitos incentivadores significativos sobre seu consumo. A Guia interpretativa da COMISSÃO EUROPEIA informa que o tipo aplicável na Holanda em 1998 para a extração de águas subterrâneas era de 0,15 €/m<sup>3</sup>, enquanto que na Dinamarca era de 0,67 €/m<sup>3</sup>. De qualquer modo, estes tipos são muito superiores aos dos recentes países que incorporaram a UE, como 0,0177 €/m<sup>3</sup> na Lituânia e 0,0923 €/m<sup>3</sup> na Polônia. *Vid.* também COMISSÃO EUROPEIA. *Guidance Document n°1, Economics and the Environment: the Implementation Challenge of the Water Framework Directive*, cit., pp. 135 e ss.

<sup>674</sup> A manutenção e defesa da qualidade das águas marinhas dependem da valoração das normativas que regulam os despejos sob a perspectiva jurídica (MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. *Derecho de Aguas*, Civitas, Madrid, 1997, pp. 307-370).

<sup>675</sup> A legislação comunitária sobre a proteção de águas continentais divide-se em três grupos: a) Diretivas que estabelecem objetivos de qualidade das águas segundo os usos aos que estão destinados; b) Diretivas que estabelecem limites à emissão de resíduos poluentes de determinadas substâncias perigosas; c) Normas de controle e vigilância sobre a aplicação das Diretivas supracitadas (FANLO LORAS, A. "La evolución del derecho comunitario sobre el agua", *El Nuevo Derecho de Aguas: las Obras Hidráulicas y su Financiación*, dir. Antonio Embid Irujo, Civitas, Madrid, 1998, pp. 182-183).

<sup>676</sup> Diretiva 75/440/CEE, de 16 de junho de 1975 (JO L 194, 25/07/1975), relativa à qualidade das águas destinadas à produção de água potável; Diretiva 80/778/CEE, de 15 de julho de 1980 (JO L 229 de 30/08/1980), relativa à qualidade das águas destinadas ao consumo humano (substituída pela Diretiva 98/83/CE do Conselho, de 3 de novembro de 1988 (JO L 330 de 05/12/98), relativa à qualidade de águas destinadas ao consumo humano, na qual, em seu art. 16, prevê sua derrogação após 5 anos da sua entrada em vigor); Diretiva 76/160/CEE, de 8 de dezembro de 1975 (JO L 031 de 05/02/1976), relativa às águas aptas para o banho; Diretiva 78/659/CEE, de 18 de julho de 1978 (JO L 222 de 14/08/1978), relativa às águas aptas para a vida dos peixes; e Diretiva 79/923/CEE, de 30 de outubro de 1978 (JO L 281 de 10/11/1979), relativa às águas aptas para a criação de moluscos.

moluscos, entre outros). Portanto, a importância de um sistema para o controle dos efluentes frente a sua potencialidade poluente se caracteriza pela: a) proteção da qualidade das águas, especificamente a eliminação progressiva de determinados despejos de substâncias perigosas; b) maior eficácia para a solução de casos concretos, com a intervenção sobre a proteção dos níveis de emissão e imissão para despejos de substâncias perigosas; c) fixação de metas de qualidade de acordo com os usos da água<sup>677</sup>.

Todos estes dispositivos projetam na atual utilização de tributos sobre efluentes implementados e difundidos na União Europeia, em que a maioria dos países da União têm estabelecido este tipo de imposição, mesmo que com diferentes graus de cobertura para o custo da poluição. Alguns países-membros também vêm combinando o uso de tributos sobre efluentes com subsídios para obras de saneamento. Por essa razão, em muitos casos existe uma vinculação entre o tributo sobre o efluente e a realização das obras de depuração, de tal forma que aqueles não se aplicam às entidades que descarregam diretamente no meio hídrico (isto é, aos que não se utilizam dos coletores municipais). Nestes casos, são as próprias empresas que assumem o custo do tratamento de seus efluentes diretos segundo os níveis específicos de emissão fixados nas normas comunitárias ou nacionais<sup>678</sup>. De fato, a tributação sobre emissões em águas residuais é um tributo clássico de emissões de substâncias poluentes, que foi introduzido na França e Holanda nos anos 70, e na Alemanha em 1991. Nesse sentido, como o estudo sob análise focaliza nos tributos sobre a efluentes terra-mar, passamos a estudar os precursores jurídicos de sua instituição, em especial os tributos sobre despejos, que instituem cargas tributárias para incentivar condutas independentemente da vinculação ou não com o serviço público de saneamento.

---

<sup>677</sup> Cf. CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: las Técnicas de Intervención Administrativa*, cit., pp. 70-72.

<sup>678</sup> VÁZQUEZ COBOS, C. "El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas", cit., p. 76.

### **III.3. Precedentes da regulamentação sobre efluentes ao mar e os tributos sobre despejos da Lei de Águas**

Antes de adentrar no estudo específico sobre os efluentes que são despejados da terra ao mar no âmbito estatal e autonômico, deve-se analisar a normativa que tange aos efluentes nas águas continentais no ordenamento jurídico espanhol, considerando que o estudo histórico nos permite melhor compreender a normativa vigente e suas instituições, nas intervenções tributárias terra-mar. Assim, nesse estudo prévio realizar-se-á a aproximação da evolução da normativa em matéria de efluentes e qualidade de águas, desde o século XIX até a atual Lei de Águas. Esse estudo histórico é fundamental, pois muitos dos instrumentos que são utilizados na intervenção do Estado nos despejos têm suas raízes em normas que foram derogadas, mas que sua essência continua influenciando a normativa atual<sup>679</sup> e, portanto, se converte em um eficaz instrumento de interpretação para as leis atuais de proteção da qualidade das águas marinhas em face da poluição dos efluentes.

A partir do século XIX<sup>680</sup>, com a Lei de Águas de 1866, de 3 de agosto, se inicia a regulamentação das águas na Espanha. Nessa legislação, se destaca a

---

<sup>679</sup> Cf. GALLEGO ANABITARTE, A. "El Derecho español de aguas en la historia y ante el Derecho comparado", *El Derecho de Aguas en España*, vol. II, estudo de Alfredo Gallego Anabitarte, Angel Menéndez Rexach, José Manuel Díaz Lema, Centro de Publicaciones, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1986, p. 15

<sup>680</sup> Restrigimos a presente abordagem a partir do século XIX, porque as normas existentes até então do Antigo Regime, baseadas no Direito Romano, tinham como objetivos delimitar o caráter público ou privado das águas, e o seu regime de usos e aproveitamentos, e não propriamente a qualidade das águas ou a proteção ambiental das mesmas. Entre as legislações do Antigo Regime, podemos citar *Las Partidas de Alfonso X*, da metade do século XIII, e a partir do *Ordenamento de Alcalá de 1348*, passam a ser Direito vigente em Castilha, ainda que é aplicado supletoriamente ao Direito Real e dos Fueros Municipales, até o século XIX (cf. TOMAS Y VALIENTE, F. *Manual de Historia del Derecho Español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1988, pp. 237; 243 e 233).

Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* as obras de GEREZ KRAEMER, G. M. *El Derecho de Aguas en Roma*, Dykinson, Madrid, 2008; ABELLA Y BLAYE, F. *Manual de la Legislación de Aguas, Expropiación y Colonias Agrícolas*, 3ª ed., Imprenta de Estereotipia de Aribau de la Riva, 1874; ARROZOLA, L. "Agua", *Enciclopedia Española de Derecho y Administración*, Madrid, 1849; ESCRICHE, J. "Agua", *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 1858; GAY DE MONTELLÁ, R. *Derecho Hidráulico Español: Comentarios a los Preceptos de la Ley de Aguas, a la Legislación Complementaria y a los Artículos de Código Civil Relativos a esta Materia*, Reus, Madrid, 1921; GAY DE MONTELLÁ, R. e MASSÓ ESCOFET, C. *Tratado de la Legislación de Aguas Públicas y Privadas*, vol. I, Legislación Fundamental, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1956, pp. 13 e ss; JORNADA DE POZAS, L. "La evolución del Derecho de las aguas en España y en otros países", *Revista de Administración Pública*, nº 37, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1962, pp. 16-21; DELGADO PIQUERAS, F. *Derecho de Aguas y Medio Ambiente: el Paradigma de la Protección de los Humedales*, Tecnos, Madrid, 1992, pp. 72 e ss.; e GALLEGO ANABITARTE, A. "El Derecho Español de Aguas en la Historia y ante el Derecho Comparado", *El Derecho de Aguas en España*, vol. I, *cit.*, pp. 13 e ss.



preocupação com a organização do aproveitamento deste recurso, passando a existir a preocupação com sua escassez e não precisamente de sua qualidade<sup>681</sup>. Assim, não havendo preocupação com os problemas de poluição à época, o legislador concentrou sua atenção na regulação da água como bem escasso, cujos usos e aproveitamentos deviam ser objeto de controle legislativo desde uma perspectiva quantitativa<sup>682</sup>. Portanto, sendo a escassez de água o problema da época, se regulou de forma geral os aproveitamentos dos recursos hídricos, estabelecendo regras de utilização, prioridades de uso e de compatibilidade entre diferentes tipos de usos<sup>683</sup>, aplicando-se de forma indistinta às águas terrestres como as marinhas<sup>684</sup>.

A Lei de Águas de 1866 se torna assim um corpo normativo sólido que contempla a água desde a perspectiva de seu uso e aproveitamento, sem estabelecer medidas de proteção contra sua degradação<sup>685</sup>. Essa primeira resposta aparentava ser suficiente para a realidade da época, visto que se pensava que a relação entre a poluição industrial e urbana, e a capacidade de autodepuração das águas era suficiente para manter as exigências de

---

<sup>681</sup> Esta Lei qualifica a água em sua Exposição de Motivos como “a riqueza mais cobiçada como fonte e origem de todas as demais”, abordando o problema da poluição sob diferentes perspectivas. Primeiramente, protege a qualidade da água, condicionando algumas formas de seu uso geral e comum à conservação da água em seu estado de pureza (cf. art. 168, LA 1866). Em segundo lugar, estipula a preservação da qualidade da água através da remissão aos regulamentos e proclamas da polícia municipal (cf. art. 166, LA 1866). Em terceiro lugar, proíbe, de forma indireta, despejos de efluentes, conferindo a LA 1866 à Administração a possibilidade de suspender as atividades de estabelecimentos industriais, quando se verterem às águas substâncias e propriedades prejudiciais à saúde ou à vegetação. Esta medida canaliza o enfoque da legislação para a importância da proteção das águas sob a perspectiva sanitária, na medida em que sua deterioração poderá ter um impacto sobre a saúde pública (cf. art. 268, LA 1866). Desta forma, depara-se com a estreita ligação entre a proteção dos recursos hídricos e à proteção da saúde desde as primeiras normas que tratam das descargas de efluentes. Ainda, é importante observar que foi estabelecido que o Governo poderia determinar as disposições gerais convenientes, fixando as penas pecuniárias com que deveriam ser sancionados os infratores, nos termos do Código Penal vigente à época (art. 29 do Real Decreto de 29 de abril de 1860). De fato, foi autorizando ao governo emitir disposições gerais, estabelecendo penalidades financeiras que os infratores deveriam ser punidos em conformidade com os requisitos do código penal.

<sup>682</sup> GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. *La Reparación de Daños Causados a la Administración*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 36.

<sup>683</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. *Derecho de Aguas*, cit., p. 309.

<sup>684</sup> No que concerne às águas marítimas, o seu Título I era dedicado ao mar, dividido se em dois capítulos: o primeiro, intitulado “A partir do domínio do mar e das praias, e adesões e servidões de terrenos adjacentes”, e o segundo, “Da utilização e exploração do mar e das praias”.

<sup>685</sup> Nesse sentido, *vid.* MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. “La elaboración de la Ley de Aguas de 1866”, *Revista de Administración Pública*, nº 32, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1960, p. 13.

qualidade<sup>686</sup>. Contudo, essa primeira aproximação se deparou com alguns problemas para a sua efetiva aplicação, principalmente devido às circunstâncias políticas do momento e pela inexistência de um regulamento que a desenvolvesse<sup>687</sup>. Entretanto, atente-se que, de forma não-expressa, determinava a proibição de despejos prejudiciais para os estabelecimentos industriais, sob pena de ser suspendida a atividade<sup>688</sup>.

Com a Lei de Águas, de 29 de dezembro de 1876, aprovaram-se as bases de reorganização das obras públicas e se autorizou, em seu art. 2, que o *Ministro de Fomento* redigisse e publicasse, através de Real Decreto, a Lei de Águas de 1879 e a Lei de Portos, de 7 de maio de 1880, havendo a partir deste momento a divisão entre águas continentais e águas marítimas, passando estas últimas a reger-se pela recém instituída Lei de Portos. Desta forma, a Lei de Águas de 1879, é considerada como um texto refundido com toda a legislação vigente em matérias de águas, que, com algumas diferenças, mantém vigente os princípios da Lei de Águas de 1866<sup>689</sup>, e fez referência ao problema da qualidade das águas em vários de seus preceitos, demonstrando a preocupação com a manutenção de certos níveis de qualidade nos recursos hídricos. Entretanto, apesar do destaque da norma para a qualidade das águas, a abordagem quantitativa está muito mais presente, visto que a proteção da qualidade da água vem vinculada à redução do volume de água, para seu uso posterior<sup>690</sup>.

Por outro lado, a LA de 1879, de 13 de junho, traz algumas medidas de proteção dos recursos hídricos, como: a) a limitação dos aproveitamentos comuns das águas públicas que podiam causar uma grave deterioração das mesmas; b) a suspensão de atividades de estabelecimentos que transmitam às águas

---

<sup>686</sup> Cf. LOPERENA ROTA, D. "Normativa sobre la calidad de las aguas", *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 31, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1991, p. 295; JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, cit., p. 19.

<sup>687</sup> JORNADA DE POZAS, L. "La evolución del Derecho de las aguas en España y en otros países", cit., p. 22-23.

<sup>688</sup> CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., p. 341.

<sup>689</sup> Nesse sentido, *vid.* MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. "La elaboración de la Ley de Aguas de 1866", cit., p. 53; MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977, p. 317 e ss; e JORNADA DE POZAS, L. "La evolución del Derecho de las aguas en España y en otros países", cit., p. 24.

<sup>690</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. "La elaboración de la Ley de Aguas de 1866", cit., p. 310.

“substancias e propiedades prejudiciais à salubridade e à vegetação”, até que os seus donos adotem a devida solução (art. 219, da LA 1879); e c) a revogação, sem qualquer tipo de indenização, das concessões para aproveitamentos de águas públicas dos estabelecimentos industriais, quando as águas adquirissem propriedades prejudiciais para a saúde ou vegetação (art. 220, da LA 1879). Se não se tomassem as medidas necessárias, se entendia que havia uma renúncia em continuar com a exploração industrial. Contudo, havia uma grande indeterminação quanto aos parâmetros para estabelecer estas medidas, em especial por “propriedades nocivas à salubridade ou à vegetação” ou por identificar de maneira objetiva os casos em que se afetava a salubridade, o que fez com que concedesse uma ampla margem de discricionariedade à Administração na concessão de outorgas, decidindo quando as águas poderiam ou não receber as substâncias que a tornassem impuras<sup>691</sup>. Todo esse sistema representou um avanço na proteção contra a poluição por efluentes, mas continuou sendo de caráter pontual, provando ser insuficiente<sup>692</sup> e revelando um regime jurídico incapaz de controlar a poluição das águas<sup>693</sup>.

Cabe ressaltar que nessa época imperava a ideologia da construção de grandes obras hidráulicas para a irrigação e indústria, como forma de propulsionar o progresso, a reconstrução e desenvolvimento econômico da Espanha, deslocando para segundo plano a proteção ambiental<sup>694</sup>. Assim, o posterior desenvolvimento urbano e industrial acarretou a instituição de uma série de normas para suprir estas deficiências e preencher lacunas da LA 1879, adequando-se às novas necessidades políticas, econômicas e sociais.

---

<sup>691</sup> QUINTANA LÓPEZ, T. *La Repercusión de las Actividades Mineras en el Medio Ambiente: su Tratamiento Jurídico*, Montecorvo, Madrid, 1987, p. 122. Ainda, esta Lei atribuiu à Administração, especificamente ao Ministério de Fomento, a polícia e vigilância das águas públicas e privadas (arts. 226 e 227), o que contribuiu para uma legislação de origem dispersa e de aplicação confusa (*Ibidem*, p. 109).

<sup>692</sup> SETUÁIN MENDÍA, B. *El Saneamiento de las Aguas Residuales en el Ordenamiento Español: Régimen Jurídico*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 67.

<sup>693</sup> Nesse sentido, *vid.* MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, *cit.*, p. 319; ÁLVAREZ RICO, M. “La contaminación de las aguas superficiales”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, pp. 209-246; e MENÉNDEZ REXACH, A. e DÍAZ LEMA, J. M. “La Ley de Aguas de 2 de agosto de 1985: Análisis Institucional”, *El Derecho de Aguas en España*, vol. I, *cit.*, p. 479.

<sup>694</sup> CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, *cit.*, p. 346.

Estas normas foram concretizadas pelos vários Departamentos dos Ministérios, tentando disciplinar o regime jurídico das descargas de efluentes, mas não de uma maneira geral. Assim, no final dos anos 50 e início dos anos 60, passa a haver a preocupação com o estabelecimento das primeiras normas para regular de forma uniforme a poluição das águas causadas por despejos. Nesse sentido, o Decreto de 14 de novembro de 1958<sup>695</sup> aprovou o Regulamento de Polícia das Águas e seus Leitos (*Reglamento de Policía de Aguas y Sus Cauces* – RPAL<sup>696</sup>), que a partir deste momento até a aprovação da LA de 1985 se tornou o padrão a ser seguido para a regular e ordenar à proteção das águas contra a poluição<sup>697</sup>.

De forma sucinta, pode-se resumir que estas normas estabeleceram: uma proibição geral de despejos poluentes<sup>698</sup>; a necessidade de uma autorização prévia para realizar os despejos (exceto quando o poluidor realizasse a depuração de suas águas residuais)<sup>699</sup>; a obrigação de depuração prévia, antes de efetuar o despejo, para manter a qualidade das águas que vão recebê-los<sup>700</sup>; e uma série de

---

<sup>695</sup> BOE nº 246 de 11/12/1958.

<sup>696</sup> BOE nº 288, de 02/12/1958.

<sup>697</sup> Cf. MUÑOZ MACHADO, S. "Contaminación y medio ambiente: Derecho hidráulico español y comunitario", *VII Congreso Nacional de Comunidades de Regantes*, Tercera Ponencia, Badajoz, Mayo de 1991, p. 7. Desenvolvendo este Regulamento de 1958, outras normas relacionadas às descarga de águas residuais foram instituídas, dentre as quais destacamos a Ordem de 4 de setembro de 1959, que regulamenta a descarga de águas residuais<sup>697</sup>, a Portaria de 23 de março de 1960 (BOE nº 80 de 02/04/1960), de descargas às águas residuais, a Ordem de 9 de outubro de 1962 (BOE nº 254 de 23/10/1962), que estabelece regras complementares para a descarga de águas residuais, e Ordem de 14 de abril de 1980 (BOE nº 80 de 23/04/1980), que estabelece medidas para corrigir a poluição das águas residuais.

Destaque-se também que este Decreto foi modificado pelo Decreto do Ministério de Obras Públicas, de 25 de maio de 1972.

<sup>698</sup> Cf. art 11, da RPAL, e art. 1, da Ordem de 4 de setembro de 1959.

<sup>699</sup> *Vid.* RPAL e Ordens de 4 de setembro de 1959, de 23 de março de 1960 e de 9 de outubro de 1962.

Estas normas consideram que a autorização dos efluentes se outorga não unicamente em função do despejo em si, mas também do uso ao qual está destinado o leito, assim como a capacidade de autodepuração do meio receptor, circunstancias que determinam o nível de qualidade exigível dos efluentes. Por outro lado, deve-se ressaltar que cabia às Comissarias de Águas fixar em cada caso os limites máximos de poluição tolerada, em relação com o leito circulante no ponto do despejo (art. 4, da Ordem de 9 de outubro de 1962), assim como o tratamento que deveriam se submeter as águas e as obras antes de proceder o despejo (art. 2, da Ordem de 4 de setembro de 1959). Esta situação causava uma certa insegurança jurídica, devido à ampla margem de discricionariedade de que dispunha a Administração para fixar os limites em cada autorização (cf. CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., p. 350).

<sup>700</sup> *Vid.* art. 11 da RPAL, art. 3, da Ordem de 4 de setembro de 1959, e arts. 4 e 5, da Ordem de 9 de outubro de 1962.

mecanismos de controle repressivo para garantir a aplicação do sistema<sup>701</sup>, que previam um sistema compatível de responsabilidades administrativa, civil e penal<sup>702</sup>.

Por outro lado, outras normas setoriais decorrentes da LA de 1879 relacionadas com a matéria de despejos surgiram no cenário espanhol<sup>703</sup> e que tratavam da proteção da qualidade das águas, como foi o caso da legislação sanitária<sup>704</sup>, mineira<sup>705</sup>, de regime local<sup>706</sup>, de pesca<sup>707</sup> e de atividades

---

<sup>701</sup> RPAL, Capítulo IV, arts. 122 e ss.

<sup>702</sup> O RPAL declarava a compatibilidade destas três responsabilidades, em seu art. 32. No mesmo sentido, o art. 8, da Ordem de 4 de setembro de 1959, e art. 12, da Ordem de 23 de março de 1960. Assim, se consolidou que a responsabilidade administrativa era independente de qualquer outra do mesmo caráter, exigível em virtude de outras disposições regulamentárias, assim como as de caráter civil e penal que podiam derivar das contravenções. Entre outras legislações afins, *vid.* o Decreto 3239/1971, de 23 de dezembro 1971, posteriormente regulamentado pelo Decreto de 21 de fevereiro de 1973, que tratou dos rios de Gipúzkoa (País Vasco), e o Decreto de 13 de maio de 1953, sobre a proteção dos recursos hídricos de algumas espécies de peixes que nela habitam, que tinha por objetivo superar a situação de descoordenação que existia na Administração em relação à proteção de peixes.

<sup>703</sup> Causados pela dispersão de organização em matéria de águas e a concentração de competências em diversos Ministérios, o que fez com que resultasse um quadro normativo complexo (MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, *cit.* pp. 320-322).

<sup>704</sup> As primeiras normas setoriais em matéria de proteção das águas contra a poluição por efluentes são as sanitárias, nomeadamente para garantir o abastecimento urbano (cf. previsto no Direito Romano, no título XXIII do livro 43 do Digesto). Portanto, de forma indireta, através da criação de mecanismos de proteção da saúde pública, se alcança a proteção das águas e se estabelecem uma série de limitações no comportamento das descargas poluentes. A abordagem da saúde pública para a proteção da qualidade da água vem instituída no Direito espanhol através da Instituição Geral de Saúde, Decreto 12 de janeiro de 1904, na Real Ordem de abril de 1922, na Real Ordem de 3 de janeiro de 1923, no Real Decreto-Lei de 9 de fevereiro de 1925, e na Lei de Bases de Saúde Nacional, de 25 de novembro de 1944, que impõem tanto aos Municípios as obrigações de organização da condução, canalização e saneamento das águas residuais, quanto às indústrias as obrigações relacionadas com os efluentes que realizem.

<sup>705</sup> Neste prisma, o Real Decreto de 16 de novembro de 1900, aprovou o Regulamento sobre a turvação e infecção de águas e sobre aterramento e ocupação de leitos com líquidos procedentes da lavagem de minerais ou com os resíduos das fábricas. Posteriormente, o Decreto de 23 de agosto de 1923, aprovou o Regulamento de política mineira e metalúrgica, e o Decreto de 9 de agosto de 1946, do Regulamento Geral para o Regime da Mineraria. Atualmente encontra-se vigente a Lei 22/1973, de 21 de junho, de Minas, que também traz algumas referências genéricas sobre a proteção do meio ambiente, fazendo embora não trate especificamente das águas residuais derivadas das instalações mineiras, fazendo com que se aplique a legislação geral de águas.

<sup>706</sup> Mesmo a normativa anterior que já houvesse incluído algo sobre as responsabilidades municipais, foi com a LA de 1879 que se constituiu a legislação de regime local, atribuindo aos Municípios importantes competências em matéria de saúde e higiene, fundamentadas especialmente sobre os esgotos. Nesse sentido, *vid.* o Estatuto Municipal de Calvo Sotelo, de 8 de março de 1924, arts. 150.10, 160, 201.b) e 204; Lei Municipal de 31 de outubro de 1935, arts. 101.F.b) e 110; Texto Refundido da Lei de Regime Local de 1955, arts. 101.c), 103.a), 103.b), 166.1 e 172.

<sup>707</sup> Estas legislações têm a finalidade de defender a pureza das águas como meio de proteção da riqueza piscícola (cf. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. "Reflexiones sobre la calidad de las aguas", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 6-7, Diputación General de Aragón, Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales, Zaragoza, 1995, p. 14). *Vid.* leis de Pesca Fluvial, de 27 de dezembro de 1997, de 20 de fevereiro de 1942,

classificadas<sup>708</sup>. Desenvolve-se, por outra via, uma intervenção normativa nos efluentes diferentes da sanitária, qual seja, o Decreto 2414/1961, de 30 de novembro<sup>709</sup>, que aprova o Regulamento de Atividades Molestas, Insalubres, Nocivas e Perigosas (RAMINP), que obriga um caráter prévio à outorga de novas licenças municipais de atividade. Toda atividade nociva que possa afetar as águas continentais ou marítimas, seja pelo seu local, ou seja, pelo despejo de águas residuais, deve estar dotado de dispositivos de depuração mecânicos, químicos ou físico-químicos, para eliminar de seus efluentes os elementos nocivos que podem ser prejudiciais para as indústrias situadas no curso das águas ou próximas ao lugar em que se efetua a descarga, ou ainda que possam ser prejudiciais para os peixes, a pecuária, a agricultura ou a floresta (cf. art. 16, RAMINP). A RAMINP também proíbe estabelecimentos industriais que, por sua toxicidade ou por sua composição química e bacteriológica, produzam efluentes capazes de poluir as águas profundas ou superficiais<sup>710</sup>.

Toda este estudo nos leva a concluir que existe na Espanha um ordenamento jurídico excessivamente fragmentado e disperso, descoordenado e confuso, consequência da concorrência competencial que existe sobre a proteção da qualidade das águas, assim como pela grande quantidade de normas aprovadas desde perspectivas setoriais diversas<sup>711</sup>. Isto faz com que existam sobreposições e confusões na hora da aplicação da normativa, prejudicando um controle efetivo das atividades poluentes<sup>712</sup>. Outrossim, de acordo com as necessidades socioeconômicas da época, o tratamento jurídico da proteção da qualidade das águas tinha uma nítido caráter subordinado à perspectiva

---

<sup>708</sup> Outras legislações também tiveram importância, mas não especificamente na matéria de efluentes, como a legislação sobre urbanismo, turismo, agricultura etc. (cf. MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, cit., p. 322). Assim, em algumas delas, com caráter preventivo, se estabelecem medidas contra a poluição das águas por efluentes, e em caráter repressivo, quando o dano já se haja produzido.

<sup>709</sup> BOE nº 292, de 7/12/1961.

<sup>710</sup> Cf. SANZ RUBIALES, I. "Los vertidos en aguas subterráneas. Su régimen jurídico", cit., p. 57.

<sup>711</sup> No mesmo sentido, vid. CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., p. 377.

<sup>712</sup> Vid. MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, cit., p. 322; e SETUÍAN MENDÍA, B. *El Saneamiento de las Aguas Residuales en el Ordenamiento Español: Régimen jurídico*, cit., pp. 62-63; ÁLVAREZ RICO, M. M. "La contaminación de las aguas superficiales", cit., p. 380; e MUÑOZ MACHADO, S. "Contaminación y medio ambiente: Derecho hidráulico español y comunitario", cit., p. 7.

quantitativa<sup>713</sup>. Não obstante, todas estas legislações tiveram um importante papel em seu momento, sendo esta normativa setorial o que motivou a organização jurídica da proteção da qualidade das águas<sup>714</sup>, principalmente determinando uma proibição geral de poluir as águas, bem como a exigência de possuir autorização administrativa para realizar despejos e prevendo um regime sancionador e de responsabilidade pelos danos e prejuízos causados<sup>715</sup>.

Em um período mais recente da história, deve-se destacar a importância da Lei 29/1985, de 2 de agosto (LA de 1985), que tratou de forma global e sistemática o tema da qualidade das águas<sup>716</sup>, passando a estabelecer um novo rumo ao gerenciamento qualitativo dos recursos hídricos, em especial ao regulamento dos despejos e a proteção ambiental<sup>717</sup>, que a partir deste momento se tornou prioritário. Desta forma, a água passou a ser conceituada como um bem ambiental<sup>718</sup>, tendo sua base a necessidade de desenvolver o mandamento do art. 45.2 da CE, e a política comunitária das águas, sob a égide do princípio de desenvolvimento sustentável<sup>719</sup>. Nessa esteira, esta Lei, em seu art. 89, proíbe de

---

<sup>713</sup> Cf. SETUÍAN MENDÍA, B. *El Saneamiento de las Aguas Residuales en el Ordenamiento Español: Régimen jurídico*, cit., pp. 62; e CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., p. 346.

<sup>714</sup> MUÑOZ MACHADO, S. "Contaminación y medio ambiente: Derecho hidráulico español y comunitario", cit., pp. 1-80.

<sup>715</sup> De fato, segundo o CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS) da Espanha, em 2005, 71,1% dos espanhóis acreditam que a escassez de água é um problema imediato, enquanto que 24,5% acreditam ser um problema para o futuro. Estes dados revelam a tendência dos espanhóis para a defesa e conservação do meio ambiente, mesmo que suponha custos altos, bem como que deve haver maior investimento por parte da Administração pública na proteção ambiental, conscientes que este investimento supõe um incremento na imposição fiscal (CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS). *Ecología y Medio Ambiente*, cit., p. 19).

<sup>716</sup> DELGADO PIQUERAS, F. *Derecho de Aguas y Medio Ambiente: el Paradigma de la Protección de los Humedales*, cit., p. 235.

<sup>717</sup> A LA de 1985 tornou o "primeiro regulamento hidráulico estatal com matizes puramente ecológicos" (CALVO CHARRO, M. "La regulación ecológica del agua em el siglo XXI: reflexiones al hilo de la Ley 46/1999, de reforma de la Ley 29/1985", *Revista de Administración Pública*, nº 154, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 2001, pp. 409-440.

<sup>718</sup> Cf. DELGADO PIQUERAS, F. *Derecho de Aguas y Medio Ambiente: el Paradigma de la Protección de los Humedales*, cit., p. 190.

<sup>719</sup> CALVO CHARRO, M. "La regulación ecológica del agua em el siglo XXI: reflexiones al hilo de la Ley 46/1999, de reforma de la Ley 29/1985", cit., p. 411. Com isso, o objetivo da LA de 1985 foi o de regular o domínio público hidráulico e o uso da água, para incrementar sua disponibilidade através do planejamento hidráulico e os níveis de proteção de sua qualidade, bem como racionalizar seu uso de acordo com a preservação do meio ambiente e dos restantes dos recursos naturais (PÉREZ SOLA, N. "El ordenamiento ambiental y su aplicación a través de las políticas públicas sectoriales", *La Protección del Medio Ambiente en el Ordenamiento Jurídico Español*, Ruiz-Rico (coord.), Universidad de Jaén, Jaén, 1995, p. 161.

forma geral: a realização de despejos diretos ou indiretos que poluam as águas; acumular resíduos sólidos, escombros ou substâncias, qualquer que seja sua natureza e o lugar em que se depositem, que constituam ou possam constituir um perigo de poluição das águas ou de degradação do seu meio; efetuar ações sobre o meio físico ou biológico que afetem a água, que constituam ou possam constituir uma degradação do mesmo; e o exercício de atividades dentro dos perímetros de proteção, fixados nos Planos Hidrológicos, quando representar um perigo de poluição ou degradação do domínio público hidráulico. Contudo, no seu art. 92, previa que estas proibições podem ser excepcionadas através de uma prévia obtenção da correspondente autorização administrativa de efluentes. Assim, a Administração faz um controle prévio, exigindo a autorização administrativa para a sua realização, bem como um controle posterior, de cunho repressivo-reparador, através de sanções administrativas e a obrigação de reparar o dano. A estas medidas, se unem a outras de natureza econômica, notadamente o cânon de efluentes, exigidos dos despejos autorizados e que tem por destino a melhora e proteção do meio receptor (cf. art. 105, da LA de 1985), que aprofundaremos no seguinte tópico.

Com a Lei 46/1999, de 13 de dezembro <sup>720</sup> (LA de 1999)<sup>721</sup>, se modificaram vários preceitos da Lei de 29/1985, reforçando ainda mais a dimensão ambiental das águas<sup>722</sup> e se adaptando as novas exigências do século

---

<sup>720</sup> BOE nº 298, de 14/12/2009.

<sup>721</sup> BOE nº 298, 14/12/1999.

<sup>722</sup> *Vid.* DOMPER FERRANDO, J. "El derecho de acceso a la información en materia de aguas", *La Reforma de la Ley de aguas: Ley 46/1999, de 13 de diciembre*, Antonio Embid Irujo (dir.), Esperanza Alcaín Martínez et al., Civitas, Madrid, 2000, pp. 351-384.

No art. 84 da LA de 1999, se determinam como os objetivos da proteção do domínio público hidráulico como sendo: a) a prevenção contra a deterioração do estado ecológico e a poluição das águas para alcançar um bom estado geral; b) estabelecer programas de controle de qualidade em cada bacia hidrográfica; c) impedir a acumulação de compostos tóxicos ou perigosos no subsolo capazes de poluir as águas subterrâneas; d) evitar qualquer outra acumulação que possa ser causa de degradação do domínio público hidráulico; e e) recuperar os sistemas aquáticos associados ao domínio público hidráulico.



XXI, notadamente com a concordância da Espanha em integrar a União Europeia<sup>723</sup>. Assim, esta reforma teve como influência direta a Proposta da Diretiva-Quadro da União Europeia pela qual se estabelece um marco comunitário de atuação no âmbito da política de águas (atual Diretiva-Quadro da Água, Diretiva 2000/60/CE), que tem por objetivo fundamental manter e melhorar o meio aquático da UE. As principais mudanças tratam em relação: ao conceito de efluente; à proibição de realizar descargas sem a devida autorização; ao próprio objeto das autorizações de efluentes, que passaram a ser vinculados ao “bom estado ecológico das águas”, bem como a possibilidade de revisão, modificação e sua compatibilidade com outros títulos exigíveis; aos programas de redução de poluição; ao novo papel das entidades colaboradoras da Administração para outorgar, renovar ou modificar das autorizações de efluentes; às especialidades das autorizações de efluentes dos Entes Locais, ao regime de efluentes não autorizados ou que descumprissem as condições de autorização; e, sob destaque, a substituição do cânon de efluentes pelo cânon de controle de efluentes.

Contudo, a reforma de 1999 não incorporou os conteúdos da Diretiva-Quadro da Água, o que obrigou uma nova revisão da legislação para se adaptar à nova estratégia da atual União, que veio a ocorrer com o Real Decreto Legislativo

---

Por outro lado, a supracitada Lei, em seu art. 90.1 determina que os Organismos de Bacia adotarão as medidas necessárias para fazer compatível o aproveitamento do meio ambiente e garantir aos caudais ecológicos ou demandas ambientais previstas no planejamento. Também, no art. 90.2, introduz novidades, quando exige na tramitação de concessões e autorizações que afetassem ao domínio público hidráulico e que pudessem implicar em risco para o meio ambiente a apresentação de uma avaliação de seus efeitos, em sua nova redação, exige a necessidade de se informar ao órgão ambiental competente sobre os possíveis efeitos nocivos para o meio ambiente, para que aquele se manifeste sobre as medidas corretoras que segundo seu entendimento devam ser introduzidos em consequência do relatório apresentado. Ainda, a LA de 1999 introduziu um regime jurídico mais rígido para a autorização dos efluentes, cf. arts. 82, 92 a 100).

<sup>723</sup> Cf. Exposição de Motivos da LA de 1999, parágrafo oitavo, *in fine*. Nesse sentido, *vid.* FANLO LORAS, A. “La reforma de la Ley de Aguas y las Entidades Locales: especial referencia a la articulación de competencias concurrentes”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 17, Diputación General de Aragón, Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales, Zaragoza, 2000, pp. 325-353; e ARIÑO ORTIZA, G. e SASTRE BECEIRO, M. *Leyes de Aguas y Política Hidráulica en España: los Mercados Regulados del Agua*, Comares, Granada, 1999, pp. 301 e ss.

Na Exposição de Motivos da LA de 1999, também se destaca que a aplicação prática da LA de 1985 permitiu constatar que tanto a existência de diversos problemas práticos na gestão da água em nível nacional, como a ausência nela de instrumentos eficazes para afrontar as novas demandas em relação às águas, tanto em quantidade (dado o aumento do consumo), como qualidade, considerando a evidente necessidade de aprofundar e aperfeiçoar os mecanismos de proteção existentes na LA de 1985. Portanto, cabe as Administrações Públicas a articulação de mecanismos jurídicos idôneos que garantam o bom estado ecológico dos bens que integram o domínio público hidráulico (cf. parágrafo quinto, da Exposição de Motivos da LA de 1999).

1/2001, de 20 julho, o Texto Refundido da Lei de Águas (TRLA)<sup>724</sup>. Entretanto, esta norma não introduz uma modificação substantiva no regime jurídico dos efluentes, limitando-se a refundir e anular a norma anterior, mudando apenas a numeração e não a redação dos preceitos<sup>725</sup>. Contudo, deve-se reconhecer a importância do TRLA no âmbito estatal se realça no marco ambiental, pelo tratamento global e sistemático que conferiu ao tema da qualidade das águas<sup>726</sup>.

---

<sup>724</sup> BOE nº 176, 24/07/2011.

<sup>725</sup> Cf. CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, cit., p. 392.

Ressalte-se que a LA de 2001 sofreu alterações com a: Resolução de 21 de novembro de 2001; Lei 24/2001, de 27 de dezembro; Lei 16/2002, de 1 de julho; Lei 53/2002, de 30 de dezembro; Lei 13/2003, de 23 de maio; Lei 10/2003, de 22 de dezembro; Lei 62/2003, de 30 de dezembro; Lei 11/2005, de 22 de junho; a Resolução de 11 de novembro de 2005 (revogado, referente à bacia do Guadalquivir); Real Decreto-Lei 15/2005, 16 de dezembro; Lei 13/2005, de 27 de dezembro; Resolução de 7 de março de 2007; Decreto-Lei 4/2007, de 13 de abril; Resolução de 17 de setembro de 2007, Lei 42/2007 de 13 de dezembro; Decreto-Lei 14/2009, de 4 de dezembro; e Lei 25/2009, de 22 de dezembro.

Desde a aprovação da LA de 1985, foram adotadas diversas normas regulamentares que representaram um grande desenvolvimento em nível de Estado, entre as quais se podem destacar: a) o Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que aprovou o Regulamento do Domínio Público Hidráulico (RDPH), que desenvolve os títulos preliminar, I, IV, V, VI e VII da LA, sendo que este RDPH passou por várias mudanças parciais através do Real Decreto 1315/1992, de 30 outubro, Real Decreto 419/1993, de 26 março, Real Decreto 1771/1994, de 5 de agosto, e Real Decreto 995/2000, de 20 de junho 2000; b) o Real Decreto 927/1988, de 29 de julho, que aprova o Regulamento da Administração Pública da Água e do Planeamento Hidrológico (RAPA), que também passou por algumas reformas específicas com os Real Decreto 117/1992, de 14 de fevereiro, que atualiza a composição do Conselho Nacional Água, Real Decreto 439/1994, de 11 de março, que altera a composição do Conselho Nacional da Água e do Conselho da Água das Agências de Bacia; Real Decreto 1541/1994, de 8 de Julio, que altera o seu anexo I, e Real Decreto 2068/1996, de 13 de setembro, que altera a composição do Conselho Nacional da Água e Conselho de Águas das Agências de Bacias; c) Real Decreto 2473/1985, de 27 de dezembro, que aprova a tabela de usos no que se refere ao parágrafo terceiro da Disposição derogatória da LA; d) o Real Decreto 650/1987, de 8 de maio, que define as áreas territoriais das organizações de bacias hidrográficas e dos planos hidrológicos; e) os Reais Decretos 924/1989, 925/1989, 926/1989, 927/1989, 928/1989, 929/1989, 930/1989 e 931/1989, todos de 21 de julho, que constituem as Confederações Hidrográficas do Norte, Douro, Guadiana, Guadalquivir, Tajo, Ebro, Júcar e Segura.

<sup>726</sup> DELGADO PIQUERAS, F. *Derecho de Aguas y Medio Ambiente: el Paradigma de la Protección de los Humedales*, cit., p. 235.

Não se pode esquecer também do desenvolvimento normativo alcançado pela Legislação autonômica sobre tributos relacionados com o saneamento e efluentes, bem como a legislação correlata a estes tributos instituídos pelas CCAA. Nesse sentido, *Andaluzia* instituiu a Lei 7/2007, de 9 julho (BOJA nº 143, de 20/07/2007, da Comunidade Autônoma de Andaluzia, que foi aplicada pela Ordem de 9 setembro 2008 e Decreto 11/2008, de 22 janeiro. Lei 18/2003, que regulamenta a tributação de despejos nas águas litorâneas; bem como aplicou o Decreto 503/2004, de 13 de outubro, que regula determinados aspectos para a aplicação dos impostos sobre emissões de gases na atmosfera e dos efluentes às águas litorâneas. Por outro lado, *Aragão* estabeleceu a Lei 1/1997, de 7 de novembro, da Comunidade Autônoma de Aragão; Lei 9/1997, de 7 de novembro, de saneamento e depuração de águas residuais; Lei 6/2001, de 17 de maio, de ordenação e participação na gestão da água em Aragão; Decreto 266/2001 de 6 de novembro, do Governo de Aragão, pelo qual se aprova o regulamento regulador do cânon de saneamento da CCAA de Aragão; instituiu a Lei 12/2005 de 30 de dezembro, orçamento da Comunidade Autônoma de Aragão, para o ano de 2009, e a Lei 10/2008, de 29 de dezembro, de medidas fiscais e administrativas em matéria de tributos cedidos e os tributos próprios da Comunidade Autônoma de Aragão.

Em síntese, do ponto de vista jurídico, a regulação de efluentes despejados em águas continentais na Espanha é constituída por uma complexa estrutura de normas estatais, autonômicas e locais, fruto de um crescimento

---

Já as *Astúrias* criou: a Lei 1/1994, de 21 de fevereiro, de abastecimento de água e saneamento no Principado de Astúrias; o Decreto 19/1998, de 23 de abril, que aprova o regulamento para o desenvolvimento da Lei 1/1994; e a Lei 5/2002, de 3 de junho, de descargas em águas residuais industriais aos sistemas públicos de saneamento. Igualmente, nas *Ilhas Baleares*, se estabeleceu: a Lei 9/1991, de 27 de novembro, que regula a taxa de tratamento de água; o Decreto 132/1995, de 12 de dezembro, que aprova e desenvolve a Lei 9/1991; o Decreto 11/1994, de 13 de janeiro, de organização e regime jurídico da administração hidráulica; o Decreto 13/1992, de 13 de fevereiro, que regula a evacuação dos líquidos procedentes de plantas de tratamento de águas residuais urbanas; o Decreto 33/1987, de 21 de maio, que declara de utilidade pública em Baleares as atuações direcionadas a reordenar sua agricultura com a utilização de águas residuais após sua depuração. Assim mesmo, as *Ilhas Canárias*, instituiu a Lei 12/1990, de 26 de julho, de águas, que cria o cânon de efluentes, e o Decreto 174/1994, de 29 de julho, que aprova o regulamento de controle de efluentes para a proteção do domínio público hidráulico, bem como o Decreto 276/1993, de 8 de outubro, que aprova o regulamento sancionador em matéria de águas. Também em *Cantábria*, foi estabelecida a Lei 2/2002, de 29 de abril, de saneamento e depuração das águas residuais da Comunidade Autónoma de Cantábria, alterada pelas Leis da Cantábria 7/2004, 6/2005 e 5/2006. Decreto 11/2006, de 26 de janeiro, que aprova o regulamento do regime econômico-financeiro do cânon de saneamento de Cantábria. Em *Castela-La Mancha*, a Lei 12/2002, de 27 de junho, que regulamenta o ciclo integral da água em Castilla-La Mancha, estabelece cânon de depuração, do que são sujeitos passivos as Entes Locais beneficiárias da prestação do serviço.

Na *Catalunha*, foi instituída a Lei 19/1991, de 7 de novembro (alterado pela Lei 7/1994) da Comunidade Autónoma de Catalunha, e a Lei 6/1999, de ordenação, gestão e tributação da água (alterada pela Lei 21/2001, de 28 de dezembro e pela Lei 31/2002, de 30 de dezembro), assim como o Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de novembro, que aprova um texto consolidado da legislação sobre a água; e mais recentemente a Lei 15/2008, de 23 de dezembro, de orçamentos da Governo de Catalunha para 2009. Na *Galícia*, foram estabelecidas: a Lei 8/1993, de 23 de junho, de administração hidráulica de Galícia (regulamento de desenvolvimento legislativo, capítulo IV, arts. 33 ao 42, que regulamenta a administração hidráulica, relativa ao cânon de saneamento); o Decreto 84/1997, de 10 de abril, que regula a colaboração técnica e financeira da Administração hidráulica de Galícia com os Entes Locais em matéria de saneamento e abastecimento de águas; o Decreto 8/1999, de 21 de janeiro, pelo qual se aprova o regulamento de desenvolvimento legislativo do capítulo IV da Lei 8/1993, que regulamenta a administração hidráulica, relativa ao cânon de saneamento; a Lei 8/2001, de 2 de agosto, de proteção e qualidade das águas das rias de Galícia e de ordenação do serviço público de depuração das águas residuais urbanas; e a mais recente Lei 9/2010, de 4 de novembro, de águas da Galícia. Em *La Rioja*, se estabeleceu a Lei 7/1994, de 19 de julho, da Comunidade Autónoma de La Rioja, assim como a Lei 5/2000, de 25 de outubro, de saneamento e depuração de Águas Residuais de La Rioja, e os Decretos 55/2001, de 21 de dezembro, 42/1997, de 22 de agosto, e 4/1998, de 23 de janeiro. Em *Madrid*, se instituíram: a Lei 10/1993, de 26 de outubro, sobre despejos líquidos industriais ao sistema integral de saneamento; a Lei 17/1994, de 20 de dezembro, sobre tarifa de saneamento; o Decreto 154/1997, de 13 de novembro, sobre normas complementares para a valorização da poluição e aplicação de tarifas por depuração das águas residuais; e o Decreto 170/1998, de 1 de outubro, sobre gestão das infra-estruturas de saneamento das águas residuais na Comunidade de Madrid. Em *Múrcia*, foram criadas a Lei 1/1995, de 18 de maio, da Comunidade Autónoma de Murcia; a Lei 3/2000, de 12 de julho, de saneamento e depuração de águas residuais da região de Murcia e implantação do cânon de saneamento; e a Lei 3/2002, de 20 de maio, da tarifa do cânon de saneamento. Em *Navarra*, se aplicaram a Lei 10/1988, de 29 de dezembro, de saneamento das águas residuais de Navarra; o Decreto Foral 191/2000, de 22 de maio, pelo que se modifica parcialmente o Regulamento de Desenvolvimento da Lei Foral 10/1988, de 29 de dezembro, de saneamento das águas residuais de Navarra. Já em *Valência*, se aplicaram a Lei 2/1992, de 26 de março, de saneamento das águas residuais da Comunidade valenciana, o Decreto 266/1994, de 30 de dezembro, do Governo valenciano, pelo que se aprova o regulamento sobre o regime econômico-financeiro e tributário do cânon de saneamento, e a Lei 8/1993, de 25 de janeiro, que regula a elaboração, tramitação e aprovação do plano diretor e planos por zonas em matéria de saneamento e depuração de águas residuais. Em *Castela e Leão*, *Extremadura* e no *Pais Vasco* não se implementou nenhum cânon de saneamento, nem de depuração, sendo que se unicamente se liquida o cânon de efluentes da bacia hidrográfica.

vertiginoso das normas reguladoras das águas, do saneamento das águas residuais e, especialmente, das referentes aos efluentes, além de outras normas setoriais conexas. Por outro lado, não se pode esquecer que as demais normas que estabeleceram a qualidade das águas em função dos seus usos, como aquelas que surgem em consequência da transposição de Diretivas da UE, bem como outras normas que buscam complementar e aperfeiçoar o TRLA, ainda demonstram um desafio de coordenação e aplicação na Espanha.

Nesse sentido, o ***primeiro tributo sobre efluentes na Espanha foi estabelecido com a regulação da Lei de Águas de 1985***, Lei 29/1985, de 2 de agosto<sup>727</sup>, (LA de 1985), que veio a ser utilizando como modelo pelos legisladores para criar os demais tributos sobre emissões terra-mar, quais sejam, da Lei Estatal de Costas, assim como pelas CCAA de Andaluzia, Canárias e Murcia. Através do art. 105 da LA de 1985 foi instituído o regime jurídico-financeiro da utilização do domínio público hidráulico, que incluía um regulamento muito básico de um tributo que foi denominado de cânon<sup>728</sup> pelo legislador. Seu estabelecimento foi polêmico e sua validade teve que ser sancionada pelo TC devido a vários recursos de inconstitucionalidade<sup>729</sup>. A LA de 1985 foi desenvolvida pelo Real Decreto 849/1986, de 11 de abril<sup>730</sup>, Regulamento do Domínio Público Hidráulico (RDPH), em seus arts. 289 a 295. Este Real Decreto, em seu art. 290, determinou que o tributo estabelecido no art. 105, da LA de 1985, se denominaria cânon de efluente e que o objeto do mesmo seria o despejo de águas residuais procedentes de saneamentos urbanos, estabelecimentos industriais e outros focos susceptíveis de degradar a qualidade das águas.

Este tributo pretendia gravar os efluentes autorizados pela própria LA de 1985, possuindo o objetivo de desincentivar a destruição ambiental, através da

---

<sup>727</sup> BOE nº 189, 08/08/1985.

<sup>728</sup> Ressaltamos novamente que a figura cânon não é reconhecida como uma das figuras tributárias existentes, motivo pelo qual deve se enquadrar dentre uma destas, cf. estudado no *tópico III.3*.

<sup>729</sup> Cf. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 77.

<sup>730</sup> BOE nº 103 de 30/4/1986.

afetação das receitas à proteção ambiental e saneamento das águas<sup>731</sup>. Assim, o tributo tinha uma clara intenção ecológica, se inspirando no princípio do poluidor-pagador, visto que quando o sujeito passivo solicitava a autorização para realizar o despejo (a princípio, ato constitutivo do fato gerador), o que na realidade se está fazendo é vinculando a uma situação de potencial cooperador com os gastos da Administração destinados a reparar na medida do possível, os danos causados pelos efluentes poluentes<sup>732</sup>. Nesse sentido, a STC 227/1988, de 29 de novembro, FJ 28, deliberou que o Estado também possuía competência para criar um tributo desta natureza, visto que possui atribuição sobre a legislação básica em matéria de meio ambiente e que se trata de uma opção essencial da ação administrativa para a proteção e melhoria da qualidade das águas e de outros recursos naturais integrados no domínio público hidráulico. Portanto, nesta decisão, o TC concluiu que os arts. 104 e 105, da LA de 1985, não invadiam as competências das CCAA.

Assim, para melhor compreensão e estudo do referido tributo, analisar-se-á a seguir os elementos de identificação, elementos de quantificação, aplicação e gestão, e exercício fiscal e momento da ocorrência do fato gerador<sup>733</sup>, estrutura que seguiremos ao longo dos demais tributos sobre efluentes, o que nos permitirá

---

<sup>731</sup> Na reforma da Lei de Águas de 1999, a redação do art. 105 foi alterada, em que se passou a gravar todo efluente poluente despejado no domínio público hidráulico, não existindo mais a referência expressa à “efluentes autorizados”, ou seja, o tributo passou a incidir sobre todos despejos, mesmo que não tenham a correspondente licença. Isso fez com que se corrigisse a falha da redação original da LA de 1985, em que os efluentes não autorizados ficavam fora da incidência do tributo. Assim, na LA de 1985, a quantificação do tributo estava vinculava ao cumprimento das condições da autorização, enquanto que os que não possíssem esta autorização, eram gravados além do tributo pelos danos e prejuízos ocasionados ao domínio público hidráulico, nos termos do art. 110 da LA de 1999, que impõe o dever de indenizar pelo dano causado, *i.e.*, situando a matéria nas indenizações e responsabilidades penais e cíveis.

Conforme leciona VAQUERA GARCÍA, o funcionamento deste tributo é parecido com os que foram inicialmente instituídos na França desde 1975 e nos Países Baixos, em que as exações são aplicadas pelas Agências da Bacia Hidrográfica de forma descentralizada e que consideram os efluentes de substâncias tóxicas por meio de uma série de parâmetros. Assim, na França, o produto das receitas é distribuído entre os poluidores e para arcar com os gastos inerentes das referidas Bacias Hidrográficas deste país. A base de cálculo se estabelece através da soma dos despejos de cada uma das atividades que se realiza em um determiando estabelecimento ou instalação, medidas proporcionalmente a uns coeficientes de poluição, fixados de forma direta ou por meio de estimiação objetiva. Igualmente, nos Países Baixos, várias agências regionais ou locais recebem uma receita pelo serviço prestado, para pagar os gastos de funcionamento das instalações coletivas de depuração, construídas e gestinodas por estas Agências (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, *cit.*, p. 403). Para maior aprofundamento, *vid.* BARDE, J.P. “La fiscalité de l’environnement: pertinence économique et expérience pratique”, *Année de L’environnement*, Presses Universitaires de France, 1977, pp. 155 e ss.; PRIEUR, M. *Droit de L’environnement*, Dalloz, Paris, 1996, pp. 469 e ss.

<sup>732</sup> PAGÉS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, p. 26.

<sup>733</sup> Denominado de *devengo* pelos espanhóis.

ao final do capítulo poder realizar uma verificação comparativa entre os distintos tributos ora sob exame.

No que tange os **elementos de identificação**, conforme os art. 105.1 da LA 1985 e art. 289.1 do RDPH, eram gravados os despejos autorizados através de um tributo destinado ao estudo, controle, proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica. Assim, o *fato gerador* se produzia pelo despejo de efluentes autorizados, devendo-se para tanto recorrer ao art. 92 da LA de 1985 para se determinar as hipóteses em que se deveria solicitar a autorização<sup>734</sup>. Esta autorização era necessária e prévia para os estabelecimentos que gerassem efluentes e desejavam se implantar ou trasladar. Buscando evitar a tributação de um fato ilícito, a LA de 1985 não tributava os efluentes proibidos ou não admitidos, ao mesmo tempo em que vinculava a autorização<sup>735</sup> unicamente aos casos que causassem um risco de poluição real ou potencial.

Nesse sentido, a legislação deixava indefinido se o fato gerador seria a outorga da autorização, a própria emissão dos efluentes ou ambos, o que dificultava a qualificação como imposto, taxa ou preço público<sup>736</sup>, trazendo

---

<sup>734</sup> Destaque-se aqui que a LA de 1985 definiu efluentes diferentemente da TRLA de 1999. Nesse sentido, o art. 92 da LA de 1985 instituía que “Toda atividade susceptível de provocar a poluição ou degradação do domínio público hidráulico e, em particular, o despejo de águas e de produtos residuais susceptíveis de poluir as águas continentais requer autorização administrativa. Para efeitos da presente Lei se consideram efluentes os que se realizam direta ou indiretamente nos leitos, qualquer que seja a natureza destes, assim como os que se realizem no subsolo ou sobre o terreno, lagoas ou excavações, mediante evacuação, injeção ou depósito”. Igualmente, o art. 290 do RDPH, especifica que o cânon de efluente tratará sobre “o despejo de águas residuais procedentes de saneamentos urbanos, estabelecimentos industriais e outros focos susceptíveis de degradar a qualidade das águas”. Destaque-se que esta parte do dispositivo que refere à “outros focos susceptíveis” pode ensejar em uma obrigação de que qualquer tipo de fonte emissora que cumpra estes requisitos (*vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 404, em seu comentário sobre a aceitação da parte do mencionado dispositivo por ROSEMBUJ, T. *Los Tributos e la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 157).

Observe que a LA de 1985 não exigia que os efluentes poluentes deveriam ser justificados pela impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento, como veio a ser exigido pela posterior da Lei de Costas de 1988.

<sup>735</sup> Relembremos que com a TRLA de 1999, o tributo passou a ser aplicado mesmo nos casos em que o efluente fosse realizado sem autorização administrativa, mas que fosse legalizável, evitando assim que o tributo tivesse um cunho sancionador.

<sup>736</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 37, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, Málaga, 1993, pp. 28 e ss.

incertezas sobre a natureza jurídica do tributo então instituído<sup>737</sup>. A solicitação da autorização era obrigatória, justamente por ser uma condição previa para a realização do despejo, não sendo possível de ser prestada pela iniciativa privada, requisitos que logicamente conduzem esta exação ao terreno das taxas<sup>738</sup>. Portanto, segundo este entendimento doutrinário, o tributo gravava o benefício que o particular tinha pela atividade e serviços obtidos pela autorização administrativa, autorização esta que era obrigatória e que apenas o setor público podia prestar<sup>739</sup>. Assim, a doutrina majoritária entendeu que se tratava de uma taxa, sob o manto do art. 105.2, da Lei de Águas, e art. 289.2 do RDPH, aduzindo que se tratava de utilizar o domínio público de forma especialmente intensa, que dificulta ou impede o uso geral e ainda outros usos privativos, havendo um serviço de eliminação ou depuração provocado pelo despejo, assim como um custo precisamente por causa

---

<sup>737</sup> Conforme veremos no tópico III.5., houve, além das dificuldades interpretativas intrínsecas do tributo, outros impedimentos, como a LTPP, que em sua redação original não permitia taxas pelo uso do domínio público, que deveriam ser considerados preços públicos.

<sup>738</sup> PAGÈS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 28.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN defendia que o fato gerador não era unicamente a autorização, mas também que era necessário a realização do despejo, o qual supõe segundo sua opinião uma ocupação do domínio público, que provoca por sua vez um serviço público de eliminação ou depuração, o que gerava a dúvida de se incluir na categoria de taxa ou de preço público, essência da Lei de Taxas e Preços Públicos. Não obstante, preferia o autor considerar a figura como uma taxa, uma vez que compreendia que era mais relevante, como fundamento do gravame, o mencionado serviço provocado e custo produzido (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, Cuadernos Civitas, Civitas, Madrid, 1991, pp. 50 e ss.; 111).

CARVAJO VASCO questionava se, pela natureza do gravame, poderia tratar a figura de um imposto que grava coercitivamente a operação dos efluentes, ligada a um bem público indivisível, como é a qualidade das águas, visto que não aceita que o efluente seja uma ocupação do domínio público, como defendia ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, sendo que o que o gravado é o serviço correspondente à autorização de despejar (CARVAJO VASCO, D. "La imposición ecológica em España: el caso de la fiscalidad de las aguas", cit., p. 16). CARBAJO VASCO ainda questiona sobre o que deve ocorrer com os efluentes não autorizados e com os relacionados com a cargas não poluentes. Para responder a estas questões, recorremos à saída proposta pelo professor VAQUERA GARCÍA, que defende que no caso de efluentes não autorizados haverá uma infração administrativa ou inclusive penal se for suficientemente grave, enquanto que no caso de cargas não poluentes, estaríamos diante um caso de cota zero, já que a sua quantificação deve multiplicar-se o volume de despejo pelo índice poluente, que neste caso dará lugar à inexistência de qualquer quantia a pagar (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 406).

CHICO DE LA CÁMARA defendia que a autorização era divisível, sendo que os agente que produzem os efluentes requeririam uma autorização administrativa quantificável em função das unidades poluentes para despejar estas substâncias, assumindo a figura caráter de taxa (CHICO DE LA CÁMARA, P. "Contribuciones especiales sobre vertidos a las augas em La C.E.E", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pp. 55-56).

<sup>739</sup> Cf. art. 292, do Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, e CORS MEYA, F. X. "Calificación de los cánones sobre el agua", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 67, Editorial de Derecho Financiero, 1993, p. 85.

do despejo contaminante<sup>740</sup>. De fato, a autorização para realizar o despejo constitui o ato mais importante, devendo este constituir o fato gerador, porque se o despejo se realiza sem autorização administrativa prévia, não se daria sequer a hipótese para dar nascimento a uma taxa, mas sim a uma infração administrativa<sup>741</sup>. Sob essa esteira, a Sentença nº145124, da Sala do Contencioso-Administrativo da Audiência Nacional, de 27 de março de 2002 (JUR 2002/145124), determinou que o fato gerador era tanto o despejo, como a concessão da autorização para os despejos. Afirmou que não pode haver despejo sem autorização, mas que se os mesmos fossem produzidos sem autorização, a Administração poderia autorizar em caráter provisório até que a situação fosse normalizada, sendo assim possível a liquidação pela exigibilidade do tributo.

Entretanto, conforme estudaremos com maior profundidade no cânon de efluentes da Lei de Costas, neste tributo não há qualquer elemento que o identifique como uma autorização administrativa para a realização de efluentes, nem no seu fato gerador (que seria direcionado ao elemento extrafiscal-ambiental), nem em seus elementos de quantificação, que em nenhum momento consideram o valor do domínio-público hidráulico, ou sequer uma aproximação deste, nem tampouco o valor de algum serviço administrativo, mas apenas a carga contaminante expressada em unidades de poluição, calculadas sobre a quantidade e qualidade do efluente. Ainda, apesar de se determinar na LA de 1985 que arrecadação do tributo estava destinada ao financiamento para proteção e saneamento das águas, o serviço administrativo a ser prestado não é definido, dando a entender que o significado integra uma atuação administrativa generalizada para melhorar a qualidade das águas, interpretação que nos parece

---

<sup>740</sup> Nesse sentido, *vid.* QUINTANA PETRUS, J. M. *Derecho de Aguas*, Bosch, Barcelona, 1989, p. 529; e TOLEDO JAUDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *cit.*, pp. 314 e 321. Em sentido contrário, CARBAJO VASCO e FALCÓN Y TELLÁ defendiam que se tratava de um imposto (*vid.* CARBAJO VASCO, D. "La imposición ecológica en España: el caso de la fiscalidad de las aguas", *cit.*, p. 16; e FALCÓN Y TELLÁ, R. "Los entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico", *cit.*, p. 679).

Inclusive, HERRERA MOLINA defende que seria um tributo com natureza redistributiva, ou seja, visava "repartir entre os agentes poluidores o custo dos serviços públicos destinados a proteger e restaurar o meio ambiente" (cf. HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. "El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 119, Ciss Praxis, Valencia, 1994, pp. 41-54).

<sup>741</sup> Cf. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 229; e MAGADÁN DÍAZ, M. E RIVAS GARCÍA, J. I. "Tributos medioambientales en España: el estado de la cuestión", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 28, 1997, p. 126.



condizente com os elementos de quantificação do tributo. Passemos à análise mais detalhada da norma e de suas ponderações.

Assim, apesar de compartilhar da ideia que o tributo em questão teve de ser interpretado como uma taxa para poder ser aplicado, não podemos negar que sua interpretação teleológica nos leva a crer que o legislador criou uma figura que aparentava possuir elementos preponderantemente característicos dos impostos. Ao requisitar no fato gerador que seriam objeto de tributação as emissões autorizadas, o tributo sob estudo não deixa dúvidas de que deveria existir uma autorização prévia aos despejos, precisamente por fazer referência à emissões autorizadas, contudo sem prever de que forma se dariam estas autorizações, o que levou a interpretar a figura como sendo a própria autorização. Por outro lado, a base de cálculo era determinada pela quantidade de efluente poluente despejado, parâmetro que pela inexistência de qualquer elo com o valor da prestação de um serviço administrativo ou uso do domínio público hidráulico, portanto, fazendo direta referência à figura tributária imposto<sup>742</sup>. Estudaremos com maior profundidade estes elementos pertencentes às referidas figuras tributárias a seguir no presente tópico.

Nessa planura, a Administração podia tanto impedir, através da correspondente sanção, a realização do despejo existente e não autorizado, ou poderia dar cobertura legal, através de uma autorização provisional até que não se aplicasse a definitiva, solução esta que era favorável ao administrado, contemplado pelo caráter transitório do então novo direito de águas instituído<sup>743</sup>. Por outro lado, podia se conceder a autorização para despejar e, posteriormente, se não se produzisse tal despejo ou se realizasse em uma quantidade menor que a prevista, sendo insuficiente para poluir, acarretaria na inexigibilidade do tributo, justamente pela inatividade ou inexistência do serviço público e, em consequência,

---

<sup>742</sup> Como estudado anteriormente, a natureza extrafiscal-ambiental do tributo pode se revelar tanto por meio de taxas, como através de impostos, entretanto no caso das taxas há a limitação do valor do tributo ao custo do serviço administrativo ou do uso do domínio público, enquanto que o imposto poderá melhor se adequar à finalidade ambiental (*vid.* tópico II.3.)

<sup>743</sup> Cf. decisões do TS relacionados com a validade da Ordem de 23 de dezembro de 1986, Sentença de 12 de setembro de 1996 (RJ 6959) e a Sentença de 4 de novembro de 2006, referentes aos arts. 92 e ss. da LA de 1985, bem como aos arts. 295 e ss. do RDPH.

não haveria obrigação de pagar o tributo por não haver fato gerador ou pelo mínimo isento<sup>744</sup>.

Apesar das inúmeras alegações de vulneração do princípio da reserva de lei em matéria tributária, em que se defendia que o Regulamento supostamente excedia as previsões contidas na Lei, o Tribunal Supremo através de várias decisões estabeleceu que o tributo de efluentes da LA de 1985 configurou suficientemente os elementos essenciais (fato gerador, sujeito passivo, quantificação do valor) para habilitar o Regulamento a preencher tais conceitos<sup>745</sup>.

A jurisprudência tornou firme que este tributo possuía *finalidade extrafiscal*, pois se caracteriza por estimular a adoção de medidas corretoras que tornassem inócuos os efluentes ou a supressão ou traslado de efluentes, de acordo com o direito dos cidadãos de desfrutar de um meio ambiente adequado, dentro dos parâmetros estabelecidos pela Constituição Espanhola de 1978<sup>746</sup>. Torna-se importante destacar aqui o razoamento alcançado pelo Tribunal Superior de Justiça de Madrid, de 25 de abril de 1996 (JT 539), FJ 3, que defende que este tributo seria uma taxa fundamentado na proteção do meio ambiente, e não cumpre com finalidade que persegue o art. 31 da CE, ou seja, contribuir para a manutenção dos gastos públicos segundo o princípio da capacidade contributiva. Portanto, a sua percepção do tributo não se baseia na maior ou menor rentabilidade da atividade industrial, mas pela quantidade e quantidade dos

---

<sup>744</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, Cuadernos Civitas, Civitas, Madrid, 1991, p. 55

<sup>745</sup> *Vid.* Sentenças do Tribunal Supremo: de 19 de setembro de 1995 (RJ 7127); de 12 de janeiro de 1995 (RJ 542); 26 de outubro de 1995 (RJ 7767); de 8 e 10 de novembro de 1995, de 22 de fevereiro de 1996, de 12 de setembro de 1996 (RJ 6959); de 19 de setembro de 1997, de 27 de março de 1998, e de 23 e 29 de outubro de 1999 (RJ 7902 e RJ 7905); de 31 de maio de 2000 (RJ 4506); de 4 de junho de 2002 (RJ 5916); de 18 de junho de 2002 (RJ 7309), 25 de setembro de 2002 (RJ 1346), 27 de setembro de 2002 (RJ 8290) e 7 de dezembro de 2002 (RJ 1363); de 22 de janeiro de 2003 (RJ 1133); de 15 de março de 2003 (RJ 3787); de 04 de dezembro de 2003 (RJ 38); de 27 de setembro e 04 de novembro de 2006 (RJ 7831).

<sup>746</sup> VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal Del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 84.

efluentes que se lançam, fazendo referência ao princípio do poluidor-pagador<sup>747</sup>. Apesar da visão exclusivista do Tribunal Superior de Justiça de Madrid, compreendemos que o “cânon” em questão é um tributo e que integra o sistema tributário espanhol, portanto, deve obedecer mesmo que de forma moderada ou atenuada ao princípio da capacidade econômica, considerando que é uma das peças que compõe a legalidade constitucional do art. 31 da CE e, portanto, pré-requisito para a existência de um tributo, conforme perfilado no tópico II.2.2.

Desta forma, entendemos que o tributo em questão foi considerado como um tributo extrafiscal, devido a afetação das receitas à proteção e melhora do domínio receptor dos efluentes, em que a cobrança se destina em benefício dos Organismos de Bacia, igualmente ao que ocorria com o cânon de ocupação. Assim, há um fim não-fiscal de proteção ambiental, que tem como meta modificar condutas, baseando em uma maior ou menor carga tributária que deverá ser suportada pelos obrigados tributários, sendo indiferente o destino que se queira

---

<sup>747</sup> Como visto anteriormente no Capítulo II, o tributo ambiental está diretamente conexo com o princípio da capacidade poluidora e, também, em menor medida com a capacidade econômica. Este último é medida para se possa denominar de tributo a exação, contudo sua aplicação se restringe porque objeto-fim dos tributos ambientais é a proteção ambiental e não a riqueza ou um serviço público determinado. Contudo, o objeto-material dos tributos ambientais podem vir conexos com índices de capacidade econômica (renda, patrimônio, ou consumo). Com isso, nos tributos ambientais sobre efluentes terra-mar, mesmo que essas poluições sejam geradas durante as atividades produtivas ou mesmo pelo consumo de água, vêm normalmente referidos a parâmetros indicativos da capacidade de poluir e são adequados ao fundamento reparador dos impostos. Portanto, o objeto-fim dos tributos sobre efluentes às águas da zona costeira é promover o bom estado químico e ecológico destas zonas ou a qualidade ambiental das mesmas, deterioradas pelos efluentes. Assim, nos processos de produção em que se geram emissões de efluentes, o objeto material refere-se à atuação poluente do processo produtivo e o fato gerador ao tipo de emissão especificamente, que serão quantificados sobre incididos de capacidade econômica. Reitere-se que a produção do fato gerador em relação à propriedade, o consumo ou o exercício de uma atividade econômica não é um dado que seja suficiente por si mesmo para manter a idéia de que a capacidade econômica é o fundamento destes tributos e nem se quer que os elementos estruturais do tributo, mas sim se adéquam ao princípio do poluidor-pagador e da capacidade poluente.

Cabe aqui destacar a decisão do TSJ de Madrid de 25 de abril de 1996 (JT 1996/539), que tratou do cânon de efluentes da Lei de Águas de 1985, resume de forma crucial o nosso entendimento, quando em seu F 3 determina que “a taxa estudada tem como última razão e fundamento a proteção do meio ambiente e não cumpre com a finalidade perseguida pelo art. 31 da CE de contribuir à manutenção dos gastos públicos de acordo com a capacidade econômica, daí que sua percepção não está em função de que a atividade (industrial) seja mais ou menos rentável ao ator, senão pela quantidade e qualidade dos efluentes que despeja”. SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA e LOZANO SERRANO com bastante pertinência destacam que esta sentença peca quando menciona que o cânon da Lei de Águas de 1985 não cumpre com a finalidade perseguida pelo art. 31 da CE, visto que se se trata de um tributo, então faz parte do sistema tributário e deve estar de acordo com a capacidade econômica das pessoas gravadas através de um sistema tributário justo. Assim, mencionam que o correto seria mencionar que o princípio da capacidade econômica deve se suavizar, matizar ou temperar nestes tributos ambientais, para que a figura seja constitucional e legal, opinião da qual compartilhamos. Nesse sentido, SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; e LOZANO SERRANO, C. “Hecho imponible, fines extrafiscales y capacidad económica en el Canon de Vertido”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (Compendio)*, vol. I, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 1634-1635.

dar às receitas que se obtenham. Nesse sentido, a STS nº 3.201, de 19 de setembro de 1994, no FJ 1º, determinou que o art. 105 da LA de 1985 era destinado à proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica, sendo que a liquidação do cânon de efluentes não tem uma aplicação genérica à satisfação do interesse público, mas sim uma aplicação específica e concreta, qual seja, a proteção e melhora da qualidade das águas, e esta finalidade está integrada no conceito de interesse público protegível, com preferência em relação aos interesses particulares.

O *sujeito ativo* deste tributo era a Administração que outorgava a permissão para a realização do despejo. Assim o sujeito ativo da obrigação tributária coincidia na LA de 1985 com o disposto no cânon de ocupação, em que o Organismo de Bacia era o órgão legitimado para arrecadar esta receita, por ser o órgão competente para outorgar a autorização de despejar. Semelhantemente à figura do cânon por ocupação, descrito na Disposição Adicional Quarta da LA de 1985, era permitido que a Administração autonômica assumisse as competências dos Organismo de Bacia, entretanto agia apenas em nome do Estado e não era um tributo cedido ou próprio das CCAA<sup>748</sup>.

---

<sup>748</sup> Em sentido contrário TOLEDO JAUDENES defende que este tributo era um tributo próprio das CCAA, que seriam o titular da potestade legislativa, assim como também eram titulares da potestade de administração, como liquidação, arrecadação, inspeção, revisão de ofício ou consultas, assim como responsável pelas reclamações econômico-administrativas (TOLEDO JAUDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *Revista de Administración Pública*, nº 112, 1987, pp. 324 e 1028). Contudo, o próprio art. 105.3 da LA de 1985 mencionava expressamente que o tributo será percebido pelos Organismos de bacia e será detinado às atuações de proteção da qualidade das águas que tenham sido prevista nos Planos Hidrológicos de bacia, a cujo efeito se porá a disposição dos organismo competentes. Assim, VAQUERA GARCÍA acredita que defender que estaríamos diante de um tributo próprio e não cedido seria uma afirmação excessiva, uma vez que deve o simples fato de omitir que um ente assumia as competências em nome de outro é uma interpretação excessivamente literal: a utilização dos meios interpretativos teleológico e sistemático leva a conclusão de que o titular ativo da obrigação tributária, que recebe a receita (que coincide com o Organismo de bacia ou a Comunidade Autónoma) não é necessariamente o titular do poder tributário (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 408). Neste mesmo sentido, PAGÉS I GALTÉS conclui o mesmo, entretanto questiona ainda sobre a possibilidade de ceder outros tributos que não sejam impostos às CCAA, já que a Constituição somente fala de impostos cedidos, cf. art. 157.1.a) (PAGÉS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., pp. 99 e ss.).

Por outro lado, a LA de 1985 não fez qualquer menção à respeito dos *sujeitos passivos*, o que foi alvo de críticas pela doutrina<sup>749</sup>, mesmo que se podia deduzir a partir do fato gerador (art. 105.1) Entretanto, o Real Decreto 849/1986, em seu art. 292, determinou expressamente que os sujeitos passivos eram os titulares da autorização do despejo, sem maiores especificações, ainda que se deve considerar também como sujeitos passivos o agente causador do despejo de efluentes<sup>750</sup>. Logicamente que em caso de infração administrativa, *i.e.*, por um efluente não autorizado ou proibido, deveria se aplicar a sanção equivalente em multa pecuniária ou na pena do delito cometido de acordo com a gravidade dano provocado ao meio hídrico<sup>751</sup>.

Nesse sentido, o art. 7 da Ordem Ministerial de 23 de dezembro de 1986<sup>752</sup>, que institui normas complementares para a autorização de despejos às águas residuais, estabeleceu que se o despejo de efluentes se produzisse em bacias de saneamento correspondentes a um Município, a solicitação da devida autorização, bem como o pagamento do tributo corresponderia ao Ente Local, o qual poderia se ressarcir pelo pro-rateio ponderado entre os que realizem os despejos indiretos. Ou seja, o Município era o contribuinte e tinha direito de repercussão sobre os usuários dos esgotos. Assim, a Sentença da Audiência

---

Esta discussão sobre a possibilidade de se admitir que os tributos, além dos impostos, possam ser cedidos já é uma questão superada pela doutrina e jurisprudência espanhola, visto que no caso das taxas não podem ser cedidas, mas pode haver uma transferência de competências, o que faz com que passe a ser um tributo próprio da Comunidade Autónoma (cf. art. 7.2 do LOFCA, CRUZ RODRÍGUEZ, B. D. L. "Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 239, 1996, p. 51, já tratado anteriormente por MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. "La financiación de las regiones en España", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 35, 1982, pp. 268 e ss.). Com a reforma da LOFCA através da LO 3/1996, de 27 de dezembro, o art. 11 passou a enumerar taxativamente quais os tributos que poderiam ser cedidos pelo Estado para as CCAA, o que fez com que a anterior redação que permitia a cessão de qualquer matéria tributária que não fosse uma das enumeradas como excluídas do art. 11, inclusive o Canon de efluentes da LA de 1985. Contudo, a atual redação não admite outra interpretação: o tributo é um tributo do Estado, arrecadado pelos Organismos de bacia ou como um tributo próprio das CCAA nos casos em que estes assumam as competências correspondentes, cf. art. 7.2 do LOFCA.

<sup>749</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regímen Fiscal de las Aguas*, cit., p. 55; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 227.

<sup>750</sup> Este Regulamento é reconhecido além de uma mera "dedução lógica" da determinação dos obrigados a pagar na LA de 1985, visto que, enquanto que o cânon de ocupação se estendia às pessoas que se subrogassem os direitos e obrigações dos titulares das concessões, no cânon de vertidos, esta matização não se realiza. Assim parte da doutrina questiona o porque desta distinção, acreditando que há uma infração ao princípio da reserva de lei por parte do Regulamento (cf. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, cit., pp. 55 e ss.)

<sup>751</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 406.

<sup>752</sup> BOE nº 312, 30/12/1986.

Nacional, de 31 de janeiro de 1997, FD 2, que tratou do Recurso Contencioso-Administrativo nº 1.903/1994, interposto pelo Município de Madrid, determinou que ao Município que realiza os despejos é o sujeito passivo do tributo, apesar de este ter realizado obras para a depuração das águas, considerando que o simples fato de despejar é suficiente para se exigir o tributo. Esta situação subjetiva de direito de repercussão foi uma forma de simplificar a aplicação deste tributo, visto que evita ter que cobrar individualmente o tributo de cada usuário<sup>753</sup>.

Quando partimos para os **elementos de quantificação** deste tributo, verificamos que o tributo era determinado pela multiplicação da carga poluente do despejo, expressadas em unidades de poluição, pelo valor que se designava a cada unidade (cf. art. 105.2 da LA de 1985). Assim, a *base de cálculo* deste tributo sobre efluentes era representada pela carga poluente, a qual se expressava em unidades de poluição. O cálculo do valor do tributo era realizado por multiplicar a carga poluente do efluente, expressada em unidades de poluição, pelo valor que se determinava a cada unidade (o valor das unidades de poluição equivaliam à alíquota<sup>754</sup>, valor que se determinava de acordo com as previsões dos Planos Hidrológicos), resultando na cota tributária. Por unidade de poluição estipulou-se um padrão convencional de medida, que se fixaria regulamentarmente, em relação à carga poluente produzida pelo despejo da categoria águas domésticas, correspondente a 1.000 habitantes e ao período de 1 ano, ao passo em que o Anexo do Título IV do Regulamento, se fixava a tabela de equivalência para os despejos de águas residuais de outra natureza (cf. art. 289.2, do RDPH). Além do mais, a LA de 1985 também previu que as unidades de poluição poderiam variar

---

<sup>753</sup> Também poderia se estruturar uma substituição com arrecadação, ainda que isso levaria a obrigação de ter que declarar como contribuinte cada particular, incidindo em uma complexidade desnecessária de ter que cadastrar cada um com uma licença de efluente.

<sup>754</sup> Cf. PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 30.

de acordo com os distintos rios e seções de rios<sup>755</sup>, sendo determinado o valor e revisado de acordo com as determinações dos Planos Hidrológicos, em relação à qualidade das águas continentais.

Na prática, a carga poluente por habitante e por dia era fixado como sendo de 90 gramas de materiais em suspensão e de 61 gramas de materiais oxidáveis (art. 293 do RDPH), utilizando-se da fórmula  $C = K \times V$ , em que  $C$  era a carga poluente medida em unidade poluição,  $V$  o volume de efluente em m³/ano, e  $K$  o coeficiente que dependia da natureza do efluente e do grau de tratamento prévio do efluente, sendo que o valor deste coeficiente determinado no anexo do título IV do RDPH.

A carga poluente era igual a base de cálculo do tributo, medidas em unidades de poluição, sobre as que se aplicava, além da cota tributária, uma alíquota fixa. Esta alíquota fixa foi estabelecida no art. 295 em caráter provisório como sendo de 500.000 pesetas (equivalente à 300,506 euros<sup>756</sup>), enquanto não se aprovasse por parte dos Organismos de bacia. Essa quantificação do tributo por meio regulamentário gerou dúvidas sobre os princípios da legalidade e da hierarquia normativa, visto que a LA de 1985 não remete ao RDPH, mas sim vincula à aprovação dos Planos Hidrológicos, que seriam os que concretizassem o valor da unidade de poluição<sup>757</sup>. De todas formas, a determinação do valor do tributo deveria ser determinado nas disposições transitórias da LA de 1985 ou mediante outra norma de mesmo nível hierárquico. A jurisprudência não foi unânime sobre este ponto, resolvendo o assunto de formas contraditórias: a) por um lado, determinou que a alíquota não poderia ser fixada por meio de Regulamento, já que a própria LA de 1985 não estabelecia nenhum regime

---

<sup>755</sup> Segundo VAQUERA GARCÍA a diferenciação entre distintas zonas de leitos hidráulicos poder acarretar em problemas para se determinar em função das maiores cargas poluentes, se baseando na doutrina compada da OCDE para apresentar como soluções: a) a aplicação de uma quantia unívormes segundo as zonas que se projetarem, como ocorre na Holanda, em que se divide o terro em distritos; b) a elevação do valor nos lugares nos que os efluentes são quantitativamente mais significativos, em razão de uma maior periculosidade da concentração de substâncias poluentes; e c) gravar com maior incidência as zonas altas das bacias dos rios, enquanto eu nas mais baixas, o valor seria inferior, por causa do menor custo das obras protetoras do meio natural nessa zona geográfica, sistema que é aplicado na França (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 414, baseando-se em OCDE. *La Gestion des Eaux Dans les Bassins Industrialisés*, OCDE, Paris, 1980, pp. 60 e ss.).

<sup>756</sup> Pela Resolução da Direção Geral de Tributos 9/2001, de 31 de outubro, as quantidades que figuram em pesetas foram convertidas em euros, em que 100 pesetas passaram a equivaler a 0,601012 euros.

<sup>757</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regímen Fiscal de las Aguas*, cit., p. 59

transitório, nem autorizava que fosse estabelecido por Regulamento<sup>758</sup>; e b) por outro lado, se argumentou que não houve qualquer violação do princípio de reserva de lei, uma vez que este princípio deve se entender com caráter relativo e não absoluto, conforme doutrina do TC, motivo pelo qual o desenvolvimento regulamentário era válido, por haver a habilitação necessária para tanto através da Disposição Final Segunda da LA de 1985<sup>759</sup>. Apesar desta dualidade, a maioria dos tribunais optaram por aceitar as liquidações realizadas, confirmando sua legalidade para aplicar o tributo.

Acreditamos que o RDPH fez com que o tributo se aplicasse de uma forma transitória para os efluentes que se autorizassem antes da aprovação dos Planos Hidrológicos, sendo que estes nunca chegaram a entrar em vigor<sup>760</sup>. Essa situação de caráter temporal veio a perpetuar-se, causando tanto problemas de legalidade e hierarquia normativa, como também de vigência de uma providência que não estava projetada para esta finalidade. Salvo melhor juízo, acreditamos que houve um interesse maior de obter de forma mais rápida recursos econômicos pela Administração, mesmo que isso violasse a técnica legislativa, pois o Regulamento não poderia estabelecer uma vigência transitória ou até mesmo determinar um valor para a unidade de poluição<sup>761</sup>.

Assim, como tratado anteriormente, o fato de se onerar um efluente com a finalidade de compensar o custo social provocado pela poluição, nos faz reflexionar se realmente não estamos diante de um imposto, figura que pode ter

---

<sup>758</sup> Cf. Sentença do Tribunal Superior de Justiça da Comunidade de Valência 938/1996, de 5 de novembro.

<sup>759</sup> Cf. Sentença do Tribunal Superior de Justiça de Castilha-La Mancha 7/1993, de 25 de janeiro, no FD 3, bem como a Sentença da Audiência Nacional de 12 de novembro de 1996, em especial o FD 4 e FD 6.

<sup>760</sup> Nesse sentido, GAGO RODRÍGUEZ e LABANDEIRA VILLOT destacam que os Planos Hidrológicos Nacionais nunca entraram em vigor, de forma que este tributo foi aplicado com valores liquidatórios previstos por mais dez anos, o que diminuiu sua eficácia arrecadatória (GAGO RODRÍGUEZ, A.; e LABANDEIRA VILLOT, X. "La imposición ambiental en España", *cit.*, p. 157).

<sup>761</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, *cit.*, p. 418.

Efetivamente na LA de 1999 foi corrigido essa discrepância, transferindo para a Administração a determinação do valor da unidade de poluição estabelecida, sendo que a revisão deste valor se realiza em função das características básicas da qualidade e da organização dos efluentes que se estabeleçam nos Planos Hidrológicos de bacia.



uma finalidade extra-arrecadatória<sup>762</sup>. Conforme visto no tópico //3., quando tratamos sobre a quantificação das taxas ambientais, observamos que o art. 19.2, da LTPP, e o art. 24.2, da LHL, determinam que o valor das taxas pela prestação de serviços ou pela utilização de uma atividade não poderá exceder o custo do serviço, atividade ou prestação recebida, servindo esta imposição legal para considerar que o custo de evitar a poluição se identifica com o valor da prestação recebida através da taxa por tolerância. Por outro lado, no caso dos bens de domínio público ambientais, o art. 19.1, da LTPP, e o art. 24.1, da LHL, determinam que se considere o valor de mercado correspondente ou o da utilidade derivada do correspondente uso privativo ou aproveitamento especial. Pergunta-se então: em que medida este tributo está relacionado com uma taxa? Será que as unidades de poluição possuem alguma relação com o valor da prestação dos serviços ou pela utilização de uma atividade? Ou ainda, há alguma quantificação do bem domínio público hídrico nestes elementos de quantificação?

Através da análise isolada dos elementos de quantificação, não há como sustentar que há a projeção de um tributo que visa a autorização dos efluentes ou um suposto uso do domínio público. A Lei, por uma conveniência legislativa, tentou trazer para o ordenamento jurídico espanhol (provavelmente importado do direito anglo saxônico) uma figura que apesar de aparentar em seu fato gerador diretamente relacionado a um serviço administrativo ou ao aproveitamento do bem de domínio público, não se encaixava na realidade em nenhuma das duas modalidades de taxa por falhar em seus elementos de quantificação. A despeito da regra de que a qualificação do tributo deve estar diretamente relacionada com o fato gerador do mesmo e apesar das matizes da quantificação deste tributo divergirem dos de uma taxa, a aplicação do tributo levou o mesmo a ser interpretado como uma autorização divisível, em que os agentes que produzem os efluentes requereriam uma autorização administrativa quantificável em função das unidades poluentes para despejar estas substâncias, assumindo a figura caráter de taxa para poder ser aplicável. Dentro destes parâmetros, não podemos aceitar outra realidade para a configuração deste tributo, senão como uma taxa,

---

<sup>762</sup> Cf. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 230. Também poderia se alegar que o Estado possui a propriedade do meio ambiente hídrico (cf. CHICO DE LA CÁMARA, P. "Contribuciones especiales sobre vertidos a las augas em La C.E.E", cit., pp. 55-56).

justamente para que o mesmo pudesse ser aplicado<sup>763</sup>. Esta situação veio a ser corrigida com a Reforma da Lei de Águas de 1999, conforme estudaremos mais adiante neste tópico.

A **administração** do “cânon de efluentes” estava atribuída ao Ministério de Obras Públicas, Transporte e Meio Ambiente, através dos Organismos de Bacia. As arrecadações eram destinadas para ações de proteção da qualidade das águas, conforme previstas nos Planos Hidrológicos de bacia. A concretização dessa atuação se dava por meio dos órgãos competentes: aos órgãos da administração central cabia a gestão (inclusive a autorização da emissão do despejo) e a cobrança do tributo, enquanto que nas bacias intracomunitárias as competências para gerir e arrecadar as somas correspondiam às CCAA (nesse sentido, *vid.* art. 105.3 da LA de 1985, art. 295.3 do RDPH, e STC 227/1998, de 29 de novembro). Ainda, o art. 295.4, do Regulamento instituiu o sistema de cooperação entre as Administrações Estatal, Autonômicas e Locais para projetos de proteção e melhora do meio receptor das bacias hidrográficas. Nesse sentido, no que se refere à compatibilidade com outros tributos, o art. 105.4 da LA de 1985 e o art. 289.4 do seu Regulamento estabeleceram um modelo de deduções, em que o sujeito passivo do cânon de efluentes poderia deduzir o valor pago à título de outras cargas econômicas referentes às CCAA e às Administrações Locais, que se estabelecia anualmente pelo Conselho da Água (arts. 17 e 18 da LA de 1985) e que não foi estabelecido qual poderia ser sua quantia<sup>764</sup>.

A dedução com outros tributos, em especial em relação aos tributos autonômicos relacionados aos despejos, podia se realizar tanto por meio de liquidações independentes, gestionadas pela Administração autonômica, que resolve a dedutibilidade e transfere a arrecadação residual correspondente à respectiva Confederação Hidrográfica, ou alternativamente por meio de uma única

---

<sup>763</sup> Nessa planura, toda compreensão que se pode ter da análise da LA de 1985, combinado com RDPH, fez com que surgissem graves problemas de gestão. Para maior aprofundamento (*vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regímen Fiscal de las Aguas*, *cit.*, pp. 57 e ss.), precisamente pelas evidentes confusões causadas pelo complexo sistema que foi implementado para regular aspectos transcendentais, a exemplo da base de cálculo do tributo (cf. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 232).

<sup>764</sup> Essa dedução era de caráter obrigatório, sempre que o investimento tivesse em conta na quantificação do tributo estatal, ou toda vez que causasse uma redução das realizadas por parte da Administração central, caso tivessem sido consideradas na hora de calcular o valor da unidade de poluição (TOLEDO JAUDENES, J. “El principio ‘quien contamina, paga’ y el Canon de vertidos”, *cit.*, p. 332).

liquidação, aplicando nela uma percentagem global anual relativa ao cânon de efluentes, que se transfere à Confederação<sup>765</sup>. O objetivo desta redução era o de evitar uma pressão fiscal excessiva sobre o setor, ou até mesmo dupla imposição<sup>766</sup>.

Por exemplo, em Andaluzia, a partir de 01 de janeiro de 1995, as autorizações para a emissão de efluentes (que eram outorgadas pela Confederação Hidrográfica por meio da Direção Geral de Proteção Ambiental da Secretaria de Meio Ambiente da Junta de Andaluzia, cf. Decreto 97/94, de 03 de maio) podiam ser deduzidas do tributo Estatal estabelecido pela LA de 1985, justamente por se tratar de despejos realizados em zona de domínio público marítimo-terrestre<sup>767</sup>. Assim, os despejos de substâncias perigosas que se realizassem na Comunidade Autônoma de Andaluzia, passariam também a depender da Direção Geral desta Comunidade Autônoma, reforçando o sistema de cooperação entre as Administrações Públicas.

No que tange ao **exercício fiscal e o momento da ocorrência do fato gerador**, o tributo era periódico e anual, mesmo que a LA de 1985 não houvesse trazido isso de forma expressa como elemento objetivo do fato gerador. Essa situação anômala que deveria estar amparada no princípio da reserva de lei<sup>768</sup>, considerando que a LA de 1985 se limitava a indicar que a base de cálculo se concretava em relação ao período de um ano<sup>769</sup>, foi corrigida pelo art. 291 do RDPH, em que se determina que o nascimento da obrigação tributária nasce no

---

<sup>765</sup> GONZALO AIZPURI, A. "Instrumentos económicos na política de meio ambiente en España", *Seminario sobre Economía Ambiental en la Unión Europea*, Universidad Carlos III, Madrid, 1995, p. 8.

<sup>766</sup> Esta projeção poderia ter sido melhor estabelecida, atendendo à natureza dos planos ou programas de depuração, bem como substituindo a expressão "cargas económicas" que conformaram a base da dedução pelo termo técnico "cotas tributárias" (cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., pp. 420-421).

<sup>767</sup> Vid. art. 3.1, a) do Regulamento da Lei de Costas, aprovado pelo Real Decreto 1471/1989, de 01 de dezembro, e 2.b) do Real Decreto 258/1989, de 10 de março. Nesse sentido, vid. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal Del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 95.

<sup>768</sup> Cf. destaca VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 407.

<sup>769</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ destaca que este tributo possuía problemas derivados da omissão da Lei em assuntos como o exercício fiscal e momento da ocorrência do fato gerador. Refere-se o autor que somente no art. 105.2, da LA de 1985, que a unidade de poluição se fixava regulamentariamente, referido ao período de um ano, de onde se pode deduzir, vagamente, que a obrigação de satisfazer o tributo seria de caráter periódico e anual (JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 232).

momento em que se outorga da autorização de efluente<sup>770</sup>, e que por isso acreditamos que devia ser revisto anualmente, obrigando o sujeito passivo a abonar pelos exercícios vencidos<sup>771</sup>. Nesse sentido, o art. 291, do Regulamento de Águas, institui que a obrigação de satisfazer o tributo terá caráter periódico e anual, nascendo no momento em que seja outorgada a autorização para despejar, devendo durante o primeiro trimestre de cada ano natural ser pago o correspondente tributo do ano anterior.

Igualmente ao que ocorreu com o cânon de ocupação, neste tributo as receitas obtidas foram limitadas, entre outros fatores, pela pequena quantidade que era determinada para cada unidade de poluição, que representava um valor muito menor que os valores médios reais e dos investimentos mínimos necessários para cumprir com o objetivo do tributo, bem como pelo desconhecimento de quem eram os produtores de efluentes, do volume que estes deveriam liquidar e pela forte resistência social para ingressar a quantia<sup>772</sup>. Desta forma, o tributo parece não ter conseguido cumprir as finalidades para a qual foi criado, nem com o financiamento de obras ou serviços relativos à proteção da qualidade do meio hidráulico, nem com o objetivo de reduzir os impactos negativos ao meio ambiente<sup>773</sup>.

De forma geral, os principais motivos pela falha do tributo foram: a) considerar o tributo como uma taxa pela autorização do efluente, sem distinguir entre os vários tipos de alíquotas para os despejos mais numerosos, aplicando-se assim um sistema de gravame fixo que não tem em conta a maior periculosidade da elevação das quantidades de efluentes, o que poderia facilmente ser resolvido

---

<sup>770</sup> ARRIETA MARTÍN DE PISÓN, J. *Regímen Fiscal de las Aguas*, cit., p. 31.

<sup>771</sup> PAGÈS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 31.

<sup>772</sup> ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 160.

<sup>773</sup> Cf. Informe de janeiro de 1994 da Direção Geral da Qualidade das Águas, do Diário El País, de 31 de março de 1994, p. 18, de uma quantidade total de 33.522 milhões de pesetas liquidados pelo cânon de efluentes da LA de 1985, entre 1987 e 1993, apenas se arrecadaram 14.160 milhões de pesetas, ou seja, apenas 42,2%. Entre os sujeitos passivos do tributo, os Municípios são os que demonstram uma maior morosidade, considerando no referido lapso temporal, lhes foram cobrados 29,8%, enquanto que 70,9% restante está pendente de cobrança. Por outro lado, em relação aos efluentes industriais, foram obtidas 59,2% das arrecadações, enquanto que 40,8% ficaram sem resolver. Além do mais, o mesmo Informe cita que 3/4 dos efluentes realizaods na Espanha (56.000) não possuem nenhum tipo de autorização, portanto não se encontrando sob o manto do cânon (VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 421).

por uma alíquota de caráter progressivo<sup>774</sup>; e b) o legislador se reservou em considerar o fato gerador apenas sobre os efluentes autorizados, em vez de o fazê-lo sobre todos os efluentes, provavelmente para evitar um problema de compatibilidade com o princípio da capacidade econômica. Assim, o legislador aparentemente optou por direcionar a natureza jurídica do tributo como uma taxa para evadir-se de uma possível incompatibilidade com o princípio da capacidade econômica, vinculando o tributo à autorização pelo serviço de autorização do efluente. Não obstante, como já amplamente analisado no tópico II.2.2., a deterioração do meio ambiente, *in casu* realizar um efluente, não pode supor um índice de riqueza individualmente considerado, o que não traria qualquer ilegalidade, já que o tributo possuía natureza extrafiscal e tinha sua arrecadação vinculado à proteção ambiental.

Todo este sistema inicialmente instituído contribuiu para que se tornasse legislação de difícil aplicação, configurando-se como um sistema emaranhado de leis, decretos e regulamentos, que atribuíam competências simultâneas a diversos órgãos e governos, misturando ao mesmo tempo legislações e tributos, tanto estatais como autonômicos. Tudo isso corroborou para a ineficiência da Administração em controlar os efluentes poluentes, bem como para fomentar um sistema confuso e improfícuo. Contudo, como se vem defendendo ao longo desta exposição, todos estes passos foram importantes em sua época e construíram degraus para alcançar as atuais legislações sobre tributos ambientais sobre efluentes, que corrigiram as ineficiências apresentadas pelos anteriores modelos normativos, aprimorando a configuração e desenho destes tributos de natureza ambiental, tornando mais claro e aplicável os atuais modelos instituídos. Esta estrutura veio a ser copiada tanto pela Lei de Costas de 1988, bem como pelas legislações autonômicas de intervenção terra-mar na Espanha nos denominados cânones de Andaluzia, Canárias e Murcia, e servirão como objeto de nossa proposta no Capítulo IV, em que proporemos um sistema coordenado e claro de intervenção pela Administração, que possa atender às necessidades da sociedade atual e proteger os recursos ambientais do meio marinho.

---

<sup>774</sup> ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 160.

Posteriormente, a LA de 1985 foi modificada com a **reforma da Lei de Águas de 1999 e o Texto Refundido de 2001**. Nesse sentido, a Lei 46/1999, de 13 de dezembro<sup>775</sup>, reformou a LA de 1985 e introduziu no ordenamento Espanhol o designado “cânon de controle de efluentes”, efetuando duas alterações: a) a primeira, no procedimento de autorização dos efluentes; b) a segunda, no tratamento tributário dos efluentes. Posteriormente, o Texto Refundido da Lei de Águas (TRLA) foi aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julho, que incorporou em um único texto legal toda normativa sobre águas. Ainda, cabe destacar que o Regulamento do Domínio Público Hidráulico foi modificado mais uma vez pelo Real Decreto 606/2003, de 23 de maio<sup>776</sup>, que determinou a entrada em vigor do novo tributo de controle de efluentes a partir do dia 7 de julho de 2003.

Diferentemente da LA de 1985, o TRLA determinou expressamente que o cânon de efluentes correspondia à uma taxa destinada ao estudo, controle, proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica, retirando do fato gerador a exigência de que o tributo incidisse sobre os efluentes autorizados. Contudo, o tributo não mudou sua natureza jurídica, nem seus elementos de identificação e quantificação, incorporando novamente, assim como na LA de 1985, elementos de identificação e elementos de quantificação que se identificam com a figura tributária imposto, em que incorpora elementos extrafiscais-ambientais de quantificação que consideram a carga poluente (e não o custo que se atribuiria à Administração do estudo, ou controle, ou proteção das águas – o que configuraria perfeitamente o tributo como taxa). Assim, apesar da tentativa de buscar custear os maiores gastos que enfrentam as Comissárias de Águas para cumprir as funções de controle que lhes determina a lei, não há qualquer nexo entre os elementos de quantificação deste tributo com a maior parte das atividades descritas em seu fato gerador, restando como única alternativa aceita-lo como imposto, para resguardar sua existência formal, seja pela sua abrangência nos elementos de identificação, seja pela sua não afetação nos elementos de quantificação.

---

<sup>775</sup> BOE n° 176, 24/07/2001.

<sup>776</sup> BOE n° 135 de 06/06/2003.

Mais uma vez, destacamos que não concordamos com a doutrina que defende que este tributo seria uma taxa pela prestação de um serviço público (atividade de controle) cujo valor previsível global teria como limite o custo do mencionado serviço e que ao mesmo tempo em sua estrutura existem alguns elementos desmotivadores, pela total incongruência com a natureza das taxas por serviços. A aceitação de que este tributo trata de uma taxa pelos serviços administrativo, sem considerar qualquer custo do serviço realizado, para produzir uma compatibilidade com os tributos sobre saneamento e sobre despejos terra-mar é uma forma arbitrária de simular um tributo de igual natureza aos autonômicos, precisamente por possuírem tributos que são calculados levando em consideração a carga poluente das emissões. Portanto, quando o TRLA, em seu art. 113.7, menciona que o cânon de controle de efluentes será independente dos cânones ou taxas que podem estabelecer as CCAA ou Administrações Locais para financiar as obras de saneamento e depuração, apenas exclui os serviços administrativos que sejam quantificados como taxas ou contribuições especiais ou outros possíveis tributos que não tenham a mesma natureza que este cânon de controle de efluentes.

Contudo, se o legislador desejava realmente instituir uma taxa que considerasse os custos dos serviços administrativos relacionados com o estudo, o controle, proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica, deveria articular os elementos de quantificação aos valores correspondentes a cada uma destas atuações em específico, e.g., custo do impacto ambiental, custo das medições, o valor pelo serviço administrativo de tratamento com elementos químicos etc. Por tais motivos, não nos parece lógico aceitar que há uma distinção entre os tributos autonômicos e o da TRLA, notadamente pela forma pela qual quantificam seus fatos geradores<sup>777</sup>.

Passando ao estudo dos **elementos de identificação**, o art. 113.1 do Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julho<sup>778</sup>, alterou a denominação da LA de 1985 “cânon de efluentes” para “cânon de controle de efluentes”, qualificando-o expressamente como uma taxa, qualificação da qual não compartimos conforme

---

<sup>777</sup> Em sentido contrário, *vid.* MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. *Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, 2. ed, Septem Ediciones, Oviedo, 2004, pp. 30-32.

<sup>778</sup> BOE n° 176 de 24/7/2001.

argumentos retro mencionados, bem como pelos fundamentos que aduzidos no tópico III.5., do cânon de efluentes da Lei de Costas. É um *tributo finalista*<sup>779</sup>, uma vez que sua arrecadação é destinada à consecução de um fim preciso, qual seja o “estudo, controle, proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica”. Por outro lado, são determinados como fatos geradores os despejos e a prestação dos serviços de controle e saneamento<sup>780</sup>. O fato gerador, instituído pelo art. 289.2 do Real Decreto 606/2003, é a realização de despejos no domínio público hidráulico, ou seja, incide sobre os efluentes realizados sobre o continente, que tenham a potencialidade de poluir as águas, sendo estes efluentes submetidos à autorização<sup>781</sup>.

O texto original da LA de 1985 previa que o tributo de efluentes gravava unicamente os despejos autorizados, ou aqueles que fossem legalizáveis (que estariam compreendidos também entre os efluentes não autorizados), excepcionando aqueles procedessem do encerramento da atividade<sup>782</sup>. O novo tributo do TRLA tornou-se exigível pela realização do despejo e não por sua autorização. Ou seja, passaram a ser cobrados todos os efluentes existentes, autorizados ou não autorizados, conforme determina a nova redação do art. 113.6, *in verbis*: “quando se comprove a existência de um despejo, cujo responsável carece da autorização administrativa à qual se refere o art. 100, com independência da sanção que corresponda, o Organismo de Bacia liquidará o cânon de controle de efluentes pelos exercícios não prescritos, calculando seu valor por procedimentos de estimação indireta conforme ao que regulamentarmente se estabeleça”. Defendemos que este dispositivo legal deve ser compreendido como aplicável apenas aos efluentes autorizáveis, já que os

---

<sup>779</sup> Nesse sentido, *vid.* CASADO CASADO, L. “Vertidos”, *cit.*, pp. 1374-1375.

<sup>780</sup> Real Decreto Legislativo 1/2001, art. 113.1: “Os vertidos ao domínio público hidráulico estarão gravados com uma taxa destinada ao estudo, controle, proteção e melhora do meio receptor de cada bacia hidrográfica, que se denominará cânon de controle de vertidos.”

Atente-se que o Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julho, foi derogado pela Lei de Prevenção e Controle Integrado de Contaminação, Lei 16/2002, de 01 julho, no que tange à procedimentos de solicitação, concessão, revisão e cumprimento de autorizações de resíduos em águas continentais de bacias intra-comunitárias.

<sup>781</sup> VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal Del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, *cit.*, p. 99. Por outro lado, a autorização é determinada nos termos do art. 102, do Real Decreto Legislativo 1/2001.

<sup>782</sup> *Vid.* arts. 105.2, 105.6 combinado com o art. 92 e 93.3, da Lei 29/1985, de 02 de agosto.



despejos terminantemente proibidos (não autorizáveis) correspondem a um ilícito, não estando dentro do campo legal de atuação dos tributos, devendo portanto ser sancionadas administrativamente e penalmente, conforme o caso.

Os *sujeitos passivos* são os que efetuam o despejo, tenham ou não autorização para tanto, podendo ser tanto os titulares das autorizações para realização dos despejos, como os responsáveis pelos despejos não autorizados<sup>783</sup>. Isto é, são sujeitos passivos aqueles que vertem o efluente, independentemente de que se trate de despejos autorizados ou não autorizados<sup>784</sup>. Atente-se que quando os despejos se dão por meio de coletores municipais, o sujeito passivo do tributo é o Ente Local, que fará a cobrança do valor a quem realize os efluentes em seus coletores, por meio das correspondentes taxas de esgoto<sup>785</sup>.

Passando para a análise dos **elementos de quantificação**, vimos que na primeira redação da LA de 1985, no art. 105.4, estipulava que o valor do tributo resultava em multiplicar a carga poluente do efluente, expressa em unidades de poluição, pelo valor atribuído a cada unidade, havendo a possibilidade de redução da cota caso tivesse que suportar outras cargas econômicas Autônomicas ou Locais para financiar planos ou programas públicos de depuração de águas residuais. A nova redação estabelece que, no caso dos despejos autorizados, o valor do tributo resulta da multiplicação do produto do volume do despejo autorizado pelo preço unitário determinado no controle de efluente (cf. art. 113.3, do TRLA, e art. 291, do RDPH). Este preço unitário (alíquota) será calculado multiplicando o preço básico por metro cúbico por um coeficiente de majoração (que não poderá ser superior a 4)<sup>786</sup> ou minoração, que se estabelecerá regulamentarmente em função da natureza, características e grau de poluição do

---

<sup>783</sup> Art. 113.2, do Real Decreto Legislativo 1/2001 e art. 290, do Real Decreto 606/2003.

<sup>784</sup> CASADO CASADO, L. "Vertidos", *cit.*, 1375.

<sup>785</sup> VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal Del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, *cit.*, p. 100. *Vid.* também Ordem do Ministério do Meio Ambiente MAM/1873/2004, de 02 de junho, que aprova os modelos oficiais para a declaração de despejo, e determina aspectos para a autorização do efluente e para a liquidação do cânon de controle de efluentes regulados no Real Decreto 606/2003.

<sup>786</sup> O coeficiente de majoração nunca será superior a 4 (art. 113.3, do Real Decreto Legislativo 1/2001) e no caso de efluentes não autorizados o coeficiente de majoração sempre será 4 (art. 292.b), do Real Decreto 606/2003).

efluente, assim como pela maior qualidade ambiental do meio físico em que se despeja. Desta forma, segundo o Anexo IV, do Real Decreto 606/2003, o coeficiente se estabelece em função da categoria de despejo, que se subdividem em dois grupos: a) urbano ou assimilado (em que as águas residuais não contenham mais de 30% de águas residuais industriais); b) ou água residual industrial. As tarifas básicas são de 0,01202 €/metro cúbico para águas residuais urbanas e 0,03005 €/metro cúbico para as industriais. Para poder calcular o tributo se classificará o despejo urbano considerando o número total de habitantes da entidade de população (núcleo) a que pertence.

Assim, o TRLA prevê dois preços unitários ou alíquotas: o primeiro é um tipo para as águas residuais urbanas, e o segundo para as águas residuais industriais. Nesse sentido, a alíquota não varia em função da base de cálculo, que é o volume de despejo, e nem sequer em função do “preço unitário”, considerando que este preço unitário coincide com a alíquota. Portanto, o que existe são duas alíquotas que se aplicam à hipóteses distintas; uma para águas residuais urbanas, e outra para águas residuais industriais. Com isso, a alíquota é específica, ao ser uma quantidade fixa de dinheiro que se aplica à base de cálculo.

Contudo, a alíquota de fato aplicável não coincide necessariamente com a alíquota normativa, mas sim pode variar em função de um determinado coeficiente, sendo esta alíquota de fato o que adquire a condição gradual. Atente-se que é gradual pela alíquota normativa que se usa em função de um coeficiente corretor aos efeitos de determinar a alíquota de fato, *i.e.*, a alíquota que resulta aplicável em cada caso concreto, e não porque a alíquota normativa varie em função da base de cálculo<sup>787</sup>.

Por outro lado, deve-se tratar sobre a possibilidade de deduzir do tributo estatal as exações pagas a título de depuração das águas residuais autonômicas e locais que sofreu alterações ao longo da existência no tributo sobre efluentes.

---

<sup>787</sup> Torna-se interessante destacar que GARCÍA NOVOA entende que a alíquota será do tipo gradual, visto que se trata de uma quantidade que varia em função de base não-monetária, o que a TRLA denomina de “preço unitário de controle de despejo” (GARCÍA NOVOA, C. “La reforma de la Ley de Aguas en materia de cánones hidrológicos” (II). *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 7, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 17). Este critério nos parece correto, entretanto devemos ressaltar que o “preço unitário de controle de despejo” não é a base de cálculo, mas uma alíquota normativa, ou seja, que é instituído por uma norma, conforme já foi defendido anteriormente por PAGÉS I GALTÈS (PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, p. 32, em sua nota de rodapé nº 43).

Como visto anteriormente, a LA de 1985 previa a possibilidade de deduzir do tributo estatal as exações pagas a título de financiar planos ou programas públicos de depuração de águas residuais autonômicos e locais. Esse mecanismo de dedução foi eliminado pela redação original do tributo de controle de efluente da Lei 46/1996 Lei 46/1999, art. 105.7, que determinou que o tributo era instituído de forma independente dos cânones ou taxas que podem estabelecer as CCAA ou às Administrações Locais para financiar obras de saneamento e depuração. Esta possibilidade de dedução também não foi prevista do Real Decreto Legislativo 1/2001, art. 113.7 e nem pelo RDHP (Real Decreto 606/2003), art. 289.1, §2º. Entretanto, com a Lei 11/2005, de 22 junho<sup>788</sup>, foi adicionado um novo inciso 8 ao art. 113 ao RDHP, que determina que quando o sujeito passivo do tributo de controle de efluentes estiver obrigado a satisfazer outro tributo vinculado à proteção, melhora e controle do meio receptor estabelecido pelas CCAA (no exercício de suas competências) o valor correspondente a este tributo se poderá deduzir ou reduzir do valor que se deverá pagar a título do tributo de controle de efluentes. No mesmo inciso se prevê a realização de convênios de cooperação entre o Ministério do Meio Ambiente e as Administrações autonômicas que estejam envolvidas, com o objetivo de criar mecanismos necessários para conseguir a efetiva correspondência entre os serviços recebidos e os valores a serem pagos pelo sujeito passivo dos mencionados tributos.

Enfatize-se também que na aplicação deste tributo serão considerados os objetivos estabelecidos para cada meio receptor pelos Planos Hidrológicos de bacia, conforme Real Decreto 927/1988, 29 de julho<sup>789</sup>. Para as hipóteses em que coincidam dois ou mais despejos de efluentes no mesmo meio receptor, será aplicado o fator do efluente mais elevado. Ainda, se impõe que a aplicação dos fatores se estende até zonas de influência que contenham os planos hidrológicos sempre que estejam efetivamente delimitados<sup>790</sup>.

Por outro lado, no que cinge ao montante do tributo, o Real Decreto 606/2003 prevê três exceções quanto à sua base cálculo:

---

<sup>788</sup> BOE nº 149, de 23/06/2005.

<sup>789</sup> BOE nº 209, de 31/08/1988.

<sup>790</sup> Cf. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal Del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., pp. 105-118.

- 1) a base de cálculo coincidirá com o despejo real quando o titular da autorização dê fé que o despejo real não coincide como o autorizado por resultado de inatividade devido a circunstâncias supervenientes (art. 292.3, do Real Decreto 606/2003).
- 2) se não forem cumpridas as condições da autorização do despejo, a base de cálculo será o volume de despejo determinado pela estimacão indireta (art. 295, do Real Decreto 606/2003).
- 3) no caso de despejos não autorizados, a base de cálculo será o volume do efluente determinado por estimacão indireta, mediante:
  - a) uso dos dados e antecedentes disponíveis que sejam relevantes para esta estimacão; b) aplicacão de elementos que indiretamente comprovem a existência dos despejos, a exemplo do tipo e volume da atividade, consumo de água, número de habitantes, instalações de depuração e qualquer outro elemento que permita determinar o volume de águas residuais despejadas; c) valoracão dos volumes de efluentes ou outros sinais e circunstancias que estejam relacionados com os sujeitos passivos do tributo sobre controle de efluentes, por meio de comparacão com dados ou antecedentes de casos similares que tenham a autorizacão (cf. art. 292.a, números 1, 2 e 3, do Real Decreto 606/2003).

Nesta última hipótese, quando os efluentes não tiverem sido autorizados, ou seja, quando forem comprovados que existem despejos não autorizados, o Organismo de Bacia, independentemente da sanção correspondente, liquidará o tributo de controle de efluentes pelos exercícios não prescritos, “calculando seu valor por procedimentos de estimacão indireta conforme ao que regulamentarmente se estabeleça” (art. 113.6, da TRLA). Portanto, no caso dos efluentes não autorizados, o RDPH optou por fixar o valor do tributo segundo o estabelecido para os autorizados, mais com duas particularidades: o volume do despejo a considerar para o cálculo se determinará pela estimacão indireta e, em todo caso, se aplicará o coeficiente 4 de majoração ao preço unitário, que representa a alíquota (cf. art. 292.b) do Real Decreto 606/2003).

No que tange à **aplicação e gestão** deste tributo, o novo art. 113.5, sob a égide da decisão STC 227/1988, de 29 de novembro, determina que no caso das

bacias inter-comunitárias (e nas intracomunitárias não transferidas, cf. art. 293 RDPH) o tributo será arrecadado pelo Organismo de Bacia<sup>791</sup> ou pela Administração Tributária do Estado (art. 15 da Lei 30/1992), caso haja convênio com aquela ou com as próprias Comunidades Autônomas<sup>792</sup>. O Organismo de Bacia e a Agência Estatal de Administração Tributária (AEAT) formalizarão o dever de gestão em um convênio que deverá fixar as condições para realizar a arrecadação e no qual se constará o compromisso do Organismo de Bacia de proporcionar à AEAT os dados e censos que precise para arrecadar. Quando o encarregado pela arrecadação seja a Administração do Estado, a AEAT receberá do Organismo de Bacia os dados e censos pertinentes que facilitem sua gestão, e informará periodicamente a este na forma que se determine por meio de regulamento. O tributo arrecadado pela AEAT será posto à disposição do Organismo de Bacia correspondente. Outrossim, também se reconhece a competência das Comunidades Autônomas para arrecadar o tributo em seu âmbito territorial, para o qual se exigirá um convênio. O tributo arrecadado pela Comunidade Autônoma será posta à disposição do Organismo de Bacia, que de todas as formas será o receptor final do tributo, mas não em sua integridade, mas sim na quantia que tenha sido estipulada no convênio, atendendo às funções que em virtude do mesmo se encarrega à Comunidade Autônoma.

Observe-se que no que tange aos convênio de gestão, os Organismos de bacia autonômicos também podem estabelecer convênios semelhantes, conforme normativa geral da Agência e art. 4.3, do Regulamento Geral de Arrecadação<sup>793</sup>. A arrecadação e administração do tributo de controle de efluente têm gerado certas polêmicas, inclusive com solicitações perante os Tribunais Econômico-Administrativos para anular liquidações tributárias em relação à dívida deste tributo, por haver se praticado fora do prazo do primeiro trimestre do ano posterior pagamento. Nesse sentido, o Tribunal Econômico-Administrativo de Andaluzia, na Resolução de 27 de julho de 2007, Reclamação nº 41-136-2006, rejeitou tal alegação, fundamentando-se no art. 294.1, do Real Decreto 840/1986, de 11 de

---

<sup>791</sup> Nesse sentido, *vid.* art. 293 do Real Decreto 606/2003.

<sup>792</sup> Cf. ALZAGA VILLAAMIL, Ó. "La tributación medioambiental y las aguas", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 541.

<sup>793</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental*, *cit.* p. 254.

abril<sup>794</sup>, que aprovou a RDPH, na redação dada pelo Real Decreto 606/2003, de 23 de maio, do Ministério do Meio Ambiente, que desenvolve o art. 113.4 do TRLA, que dispõe que o tributo de controle de efluente passa a ser devido em 31 de dezembro de cada ano. Apesar de que é durante este primeiro trimestre de cada ano natural que se deve liquidar o tributo, o Tribunal andaluz alcança que se deve ter em conta que o art. 63, da Lei 30/1992, de 26 de novembro, Lei de Regime Jurídico das Administrações Públicas e Procedimento Administrativo Comum (LRJAPPAC), dispõe que a realização de atuações administrativas fora do tempo estabelecido para elas, somente implicará a anulabilidade do ato quanto assim o impor a natureza do prazo ou fim. Portanto, quando o prazo para praticar a liquidação impugnada não tem caráter preclusivo, e as liquidações praticadas fora do prazo devem ser validadas, sempre que se realize dentro do prazo de prescrição previsto no art. 66, da LGT<sup>795</sup>. Pela omissão legislativa, se aplicam as infrações e sanções tributárias da normativa geral da LGT.

O **momento da ocorrência do fato gerador** do tributo de controle de efluentes é em 31 de dezembro de cada ano, coincidindo o *exercício fiscal* com um ano natural, exceto quando no exercício fiscal em que se inicia ou se finaliza a autorização do despejo, em cujo caso se calculará o tributo proporcionalmente ao número de dias de vigência da autorização em relação ao total do ano. O tributo referente ao do ano anterior deverá ser liquidado durante o primeiro trimestre de cada ano natural, (art. 113.4, da TRLA). O Organismo de Bacia fará a liquidação devida quando o titular da autorização acredite veementemente que em um determinado exercício fiscal o despejo real não coincide com o autorizado, em consequência de inatividade causada por circunstâncias supervenientes. No caso de despejos não autorizados, se praticará somente uma liquidação, compreendendo todos os exercícios não prescritos (art. 294.4 RDPH). Ainda,

---

<sup>794</sup> BOE nº 102, de 29/04/1986.

<sup>795</sup> No mesmo sentido, *vid.* Tribunal Econômico-Administrativo de Andaluzia: Resolução de 27 de julho de 2007, sobre a Reclamação nº 41-171-06, que soluciona a Reclamação econômico-administrativa suscitada contra a liquidação nº 12.384 (AY0160/GR) do cânon de controle de efluentes da campanha 2003, período 07/06/03 a 31/12/03, praticada pela Confederação Hidrográfica de Guadalquivir, por um valor total de 5.176.,58 euros; e a Resolução de 27 de julho de 2007, sobre a Reclamação nº 41-00180-2006, que soluciona a Reclamação suscitada contra a liquidação nº 12.828 (AY0221/GR) do cânon de controle de efluentes da campanha de 2003, período 07/06/03 a 31/12/03, praticado pela Confederação Hidrográfica de Guadalquivir, por um valor total de 17.914,05 euros.

quando os despejos não forem suscetíveis de autorização, se procederá à liquidação dos mesmos na resolução que ordena o cessar do despejo.

Observe-se que a legislação não explicita se a liquidação dos despejos não autorizados será calculado desde que se descobre o efluente ou desde o momento em que foram inicialmente realizados. Interpretando o art. 263 do RDPH, inciso II.b), acreditamos que a liquidação deverá ser aplicada desde quando o despejo for passível de legalização, ou seja, desde que foram inicialmente realizados e não do momento de sua descoberta.

#### ***III.4. Distribuição de competências em matéria de extrafiscalidade ambiental sobre efluentes terra-mar***

Como visto anteriormente no tópico II.2.3., os tributos ambientais devem respeitar uma dupla competência, que se configura pela competência tributária por um lado e, por outro, pela competência em matéria ambiental. Dentro deste sistema, observamos que as últimas modificações da LOFCA, especialmente em relação ao seu art. 6.3, permitiram com que houvesse uma maior abrangência na atuação tributária por parte das CCAA, justamente por se permitir que houvesse a tributação por parte das CCAA sobre mesmas matérias já tributadas pelos Entes locais. Ultrapassadas essas questões gerais, centramo-nos agora na destruição de competências em matéria de tributação ambiental sobre efluentes terra-mar, realizando um estudo sobre as atribuições da Lei de Costas e da CE nesta matéria, bem como perfilando sobre a doutrina e jurisprudência assentada neste âmbito, para finalmente expor nosso posicionamento.

Inicialmente, em relação a distribuição de competências em matéria de regiões costeiras, cabe destacar que a Lei de Costas foi a primeira legislação a regular o domínio público marítimo-terrestre sob a perspectiva de um Estado autônomo<sup>796</sup>. Nesse sentido, devemos antes de mais nada compreender a interpretação do domínio público marítimo-terrestre como um bem de titularidade

---

<sup>796</sup> MEILÁN GIL, J. "La Ley de Costas y las competencias de las Comunidades Autonómicas", *Ley de Costas: Legislación y Jurisprudencia Constitucional: Conferencias de las Jornadas Organizadas por la E.G.A.P.: del 7 al 9 de noviembre 1991 en Santiago de Compostela*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, Centro de Publicaciones del Ministerio de Obras Públicas, Madrid, 1992, pp. 129-146.

estatal e da relação desta titularidade com a distribuição de competências em matéria ambiental, para posteriormente tratar especificamente da distribuição de competências em matéria de efluentes terra-mar. Esta análise é de suma importância para atribuir as competências para autorizar, tributar e sancionar os efluentes que desembocam nas águas costeiras, o que servirá como base para estudar os tributos implantados na Espanha, bem como fundamentar nossa proposta de modelo no Capítulo IV.

Assim, o domínio público marítimo-terrestre passou a integrar o ordenamento jurídico com a Lei de Costas, tendo como objetivo fundamental cumprir o conteúdo do art. 132.2 da CE, bem como desenvolver os princípios do art. 45 da CE<sup>797</sup>. Portanto, a Lei de Costas inclui como bens de domínio público estatal por determinação expressa a zona marítimo-terrestre, as praias, o mar territorial os recursos naturais da zona econômica e a plataforma continental (cf. art. 133.2 da CE e arts. 3º e 4º da Lei de Costas). Contudo, observe-se que esta qualificação do domínio público como “estatal” não nega a existência de um domínio público autonômico, mas destaca a possibilidade da competência estatal para determinar os bens de sua titularidade<sup>798</sup>. Todavia, atente-se que a titularidade do domínio público não determina quais as competências que o Estado ou as CCAA têm atribuídas em relação a estes bens (cf. STC 227/1988, de 29 de

---

<sup>797</sup> Foi na realidade uma consequência da normativa comunitária contida na Recomendação 29/1973, do Conselho da Europa, sobre a proteção de zonas costeiras e a Carta Europeia do Litoral de 1981. Nesse sentido, *vid.* MENÉNDEZ REXACH, Á. “La configuración del dominio público marítimo-terrestre en la Ley de Costas”, *Revista de Estudios Territoriales*, nº 34, set-dez 1990, pp. 03-33; e MENÉNDEZ REXACH, Á. “La configuración del dominio público hidráulico”, *Cuadernos de Derecho Judicial: Dominio Público: Aguas y Costas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1994, pp. 13-36. De acordo com este autor, a Lei de Costas trouxe um autêntico “código” sobre a matéria, além de trazer uma norma muito mais completa e precisa que as leis anteriores, unificando a normativa aplicável, que se encontrava até então dispersa em alcance e em sentido. Assim, de acordo o Preâmbulo da Lei de Costas, a articulação do termo “domínio público marítimo-terrestre” é mais adequado que o até então usado de “marítimo”, porque ressalta a existência da necessidade de um espaço terrestre complementar a aquele, cuja expressão tradicional era “ribeira do mar”.

<sup>798</sup> As questões que se suscitavam sobre a qualificação da titularidade do domínio público estatal e o alcance da reserva de Lei estabelecida pelo art. 132.2, foram dirimidas com a STC 227/1988, de 29 de novembro, que tratou no caso da LA e 1985, contudo perfeitamente aplicável à Lei de Costas. O FJ 14 desta decisão declarou que, além da designação direta e expressa de algumas categorias genéricas de bens de domínio público estatal, este artigo estabelece uma reserva de Lei ao ente estatal para determinar quais os outros bens (além dos que o próprio artigo já prevê) podem formar parte deste mesmo domínio público adstrito à titularidade estatal. Entretanto, observe-se que não se nega a possível existência de um domínio público autonômico, mas afirma que a competência estatal para determinar os bens de domínio público de sua titularidade. Portanto, ainda que o art. 132.2 “não seja em si mesmo uma norma de distribuição de competências”, quando faz referência à reserva de Lei estatal para a determinação dos citados bens, se pressupõe essa competência (STC 58/1982, 27 de julho).



novembro, FJ 15.), sendo que esta competência depende da ordem constitucional e estatutária de distribuição de competências. Assim, a titularidade implica na faculdade de estabelecer o regime de proteção dos bens em questão (STC 227/1988, FJ 18), sendo que ao estabelecer essa norma, pode o Estado atribuir competências destes bens sob sua titularidade, desde que respeite as competências assumidas pelas CCAA<sup>799</sup>.

Neste mesmo sentido, o significado institucional do domínio público não pode reduzir-se a uma mera relação de propriedade. O Estado não é proprietário da zona marítimo-terrestre, nem das praias, nem do mar territorial<sup>800</sup>. Não existe possibilidade de dispor destes bens, que é uma faculdade essencial da propriedade. Nesse sentido, a STS de 6 de julho de 1988 negou ao Estado qualquer possibilidade alienar ou desafetar a zona marítimo-terrestre, compreendendo que o povo ou a nação são os titulares desta zona, sendo uma titularidade *communis omnibus hominibus*. O domínio público é, em essência, *imperium* e não *dominium*, sem prejuízo de que os bens que o integram possam, em muitos casos, ser susceptíveis de apropriação: “o permanente nesta categoria jurídica é a ideia de império ou domínio eminente e não a de propriedade”<sup>801</sup>. A ideia do domínio público é o controle pelo Estado, com proibição de sua utilização sem o título administrativo expresse, salvo para os denominados usos comuns<sup>802</sup>. O significado desta instituição é a afirmação do senhorio estatal sobre bens que a

---

<sup>799</sup> Apesar de nenhuma CCAA ter assumido os aproveitamentos do domínio público marítimo-terrestre, às CCAA foram expressamente atribuídas na Lei de Costas certas competências, dentre elas a organização do litoral, pesca em águas interiores, portos esportivos e os efluentes ao mar, como veremos a seguir (art. 114, da Lei de Costas).

<sup>800</sup> Assim como também não é proprietário do ar, cf. Sentenças de 31 de março de 1982 e 7 de dezembro de 1982 do TC.

<sup>801</sup> GALLEGO ANABITARTE, A. *El Derecho de Aguas en España*, vol. I, Centro de Publicaciones, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1986, p. 365.

<sup>802</sup> Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* GUAITA MORTORELL, A. *Derecho Administrativo: Aguas, Montes, Minas*, 2ª ed, Civitas, Madrid, 1985, p. 42 e ss; MEILAN GIL, J. L. “El concepto de dominio público marítimo terrestre en el proyecto de Ley de Costas”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 59, Madrid, p. 361 e ss; SAINZ MORENO, F. “Término municipal y dominio marítimo”, *Revista de Administración Pública* nº 112, p. 180 e ss; MENÉNDEZ REXACH, Á. “Definición de competencias y aspectos jurídicos en los proyectos offshore”, *Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos*, Madrid, 1984; MENÉNDEZ REXACH, Á. “La nueva Ley de Costas: el dominio público como régimen jurídico de especial protección”, *CEUMT*, nº 106/107, p. 29 e ss; DIAZ FRAILE, J. M. *El Dominio Público Marítimo-Terrestre: Exégesis y Comentario del Título Primero de la Ley 22/1988, de 28 de Julio, de Costas*, Revista Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1989; PARADA VAZQUEZ, J. R. *Derecho Administrativo: III Bienes Públicos y Urbanismo*, 4ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 138 e ss.

lei considera integrantes de um *patrimônio coletivo*. Assim, a instituição do “domínio público”, às vezes interpretada erroneamente pela jurisprudência como uma relação de domínio (propriedade), é na verdade um poder (jurisdição). Sobre o mar territorial e as águas interiores, bens de domínio público segundo a Constituição espanhola e a Lei de Costas de 1988, o Estado exerce soberania, isto é, poder, jurisdição e não domínio ou propriedade<sup>803</sup>. A pretensão que se tem ao qualificar estes recursos naturais como bens de domínio público estatal é de reservar ao Estado o controle de sua exploração, proibindo sem a prévia obtenção do título administrativo correspondente e assegurando a utilização racional dos recursos, nos termos do art. 45 da CE<sup>804</sup>. Assim, não pode existir propriedade privada nenhuma sobre os pertences deste domínio público (art. 9, da Lei de

---

<sup>803</sup> Há tempos que se considera o domínio marítimo como território estatal, cuja jurisdição não se limita a terra firme na qual se assenta o Estado, mas inclui uma parte do mar que banha as costas. A exposição de motivos da primeira Lei de Águas, de 3 de agosto de 1866 – reguladora das águas marítimas e continentais – assinalava que “ainda que o mar, destinado pela Providência a servir de via universal de comunicação entre os povos, não pertence ao domínio de nação alguma, a segurança e independência destas exige que se considere como parte do território das mesmas a zona marítima contigua a suas praias”. Segundo esta Lei, “essa zona marítimo territorial, qualquer que seja a extensão que o Direito internacional a conceda, pertencente ao domínio público da nação, assim como as abras, baías, enseadas, fundo e enseadas formadas por costas do território espanhol e os portos naturais ou construídos com verbas públicas para o serviço geral, a diferença dos construídos para o serviço exclusivo do Estado, que pertencem ao domínio particular deste”. É de se destacar que o Convênio de Genebra de 29 de abril de 1958, no art. 2º, reconhece que os Estados Ribeirinhos têm “direitos soberanos sobre a plataforma para a exploração de suas riquezas naturais”. Na Espanha, a Lei de Costas de 1969, no art. 1.4, designou ao Estado o direito de aproveitamento dos recursos Nat Urias do leito e subsolo marinhos. Já a Lei 15/1978, de 20 de fevereiro, no seu art. 1, sobre a “zona econômica exclusiva”, assegurou “direitos soberanos para efeitos da exploração dos recursos naturais do leito e subsolo marinhos e das águas suprajacentes. Baseado nesse progresso legislativo, a CE de 1978 declarou como domínio público estatal as praias, a zona marítimo-terrestre, o mar territorial e os recursos naturais da zona econômica e a plataforma continental. “É obvio que esta declaração não tem o mesmo alcance em todos os casos, posto que referida às praias, zona marítimo-terrestre e mar territorial trata de garantir fundamente o uso público destes espaços, enquanto que sua aplicação ao leito e o subsolo marinhos e a zona econômica obedece a tentativa de reservar ao Estado o controle da exploração dos recursos ali existentes, sem prejuízo de que se conceda o aproveitamento a terceiros” (Cf. MENÉNDEZ REXACH, Á. “La configuración del dominio público marítimo-terrestre”, *cit.*, pp. 13-36).

<sup>804</sup> Segundo o art. 8 da Lei de Costas, os concessionários somente têm os direitos de uso e aproveitamento que lhe reconhece o título de concessão, uma vez que tais direitos são os únicos que a Lei admite sobre os bens de domínio público marítimo-terrestre. a concessão é uma resolução unilateral, mesmo que necessite de aceitação. Ainda, não se pode adquirir a propriedade de terrenos conseguidos ou secados na sua ribeira por motivo de concessões outorgadas posteriormente à Lei de Costas de 1988, posto que estes terrenos pertencem ao domínio público (cf. GALLEGO ANABITARTE, A. *Derecho Administrativo I: Materiais*, Marcial Pons, Madrid, 1989, pp. 338-368).

Costas)<sup>805</sup>. Nesse sentido, a propriedade privada encontra limites no domínio público<sup>806</sup>. O Tribunal Constitucional, na STC 149/1991, de 4 de julho, determina que ao legislador estatal não é reconhecida apenas a faculdade, mas sim a obrigação de proteger o domínio marítimo-terrestre, com a finalidade de assegurar a manutenção de sua integridade física, seu uso público, seus valores paisagísticos, entre outros. Essa ideia protecionista é reiterada, com o art. 45 da CE, que se refere a todos os poderes públicos, ao mesmo tempo em que não limita nem condiciona de qualquer forma a utilização do domínio, mas também dos terrenos privados colidentes, onde não haja titularidade do domínio público.

A questão é de suma importância, visto que delimita sobre qual ente estatal recai a competência para criar um tributo ambiental sobre os efluentes terra-mar, já que temos o Estado como titular do domínio marítimo-terrestre (art. 132.2 CE)<sup>807</sup>, mas ao mesmo tempo temos a competência ambiental, concorrentes entre o Estado, as CCAA e os Entes Locais (art. 45 e art. 149.1.23), ao passo que

---

<sup>805</sup> Observe-se que as obras realizadas no domínio público marítimo-terrestre estatal têm a qualificação de bens de domínio público autonómico, em razão de que a titularidade da competência nesta matéria corresponde às CCAA. Ainda, os territórios invadidos pelo mar fazem parte de seu leito, qualquer que seja causa (art. 4.3 da Lei de Costas). Por outro lado, não formam parte do domínio estatal, mas sim do domínio municipal, providencial ou autonómico, os acessos previstos no planeamento urbanístico, já que não se obtém em virtude da comentada servidão legal, mas em aplicação dos mecanismos urbanísticos correspondentes.

<sup>806</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* JIMÉNEZ-BLANCO, A. "Protección del dominio público: limitaciones a la propiedad", *Ley de Costas: Legislación y Jurisprudencia Constitucional: Conferencias de las Jornadas Organizadas por la E.G.A.P.: del 7 al 9 de noviembre 1991 en Santiago de Compostela*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, Centro de Publicaciones del Ministerio de Obras Públicas, Madrid, 1992, pp. 77 e ss.

<sup>807</sup> Reafirmamos que a utilização da condição de domínio público serve para qualificar uma categoria de bens, mas não para isolar esta porção do território e considerá-lo isento de competências. Consequentemente, a titularidade do domínio público estatal, *in casu* o marítimo-terrestre, não altera a distribuição de competências (cf. STC 149/1991).

a Lei de Costas atribui às CCAA a competência em matéria de efluentes terra-mar (art. 114)<sup>808</sup>.

Complementando o estudo prévio realizado no tópico II.2.3., no que tange à **competência ambiental** à luz da Lei de Costas, verifica-se que a interpretação

---

<sup>808</sup> Poderíamos ainda incluir neste rol de competências, a *competência em matéria de organização urbanística e territorial* do art. 148.1.3 da CE, que está diretamente relacionada à regulamentação da autorização dos efluentes, limitando quantitativamente e qualitativamente os mesmo. Contudo, para não estender demasiadamente a análise competencial e para não desviar o foco da tese, preferimos tratar o tema nesta nota de rodapé, já que a conclusão que se chega deste título relaciona-se diretamente à competência ambiental. Nesse sentido, as CCAA podem assumir a competência em matéria de organização urbanística e territorial (art. 148.1.3), que abrangem a região da zona costeira. O tipo de competência exclusiva das CCAA é de primeiro grau, *i.e.*, no enunciado do Estatuto em que se reconhece esta competência exclusiva não há referencia alguma a uma competência estatal específica, como ocorre com outras matérias, que utilizam a expressão “sem prejuízo”, *e.g.*, nos incisos 10, 12, 13, 14, 19, 29 e 31 do art. 149.1 da Constituição, ou ainda de expressões equivalentes “de acordo com”, “conforme com”, “nos termos de” etc. O conceito de competência exclusiva, apesar de sua denominação, não é um conceito absoluto e deve ser interpretado à luz da CE, porque faz parte do bloco constitucional e portanto sua análise deve se relacionar com as competências que pode ter o Estado em razão de outras matérias.

Desta forma, a doutrina do STC 149/1991 ampliou o conceito estrito de competência exclusiva das CCAA, considerando que dentro delas se encontram também as competências de desenvolvimento legislativo das estatais. Estas competências exclusivas não podem ser negadas, sob pena de afrontar a natureza existencial do Estado autônomo. Assim, nem sempre, nem necessariamente, as competências exclusivas são desenvolvimentos legislativos de fundamentos estatais, que, em teoria, seriam as competências compartilhadas. Além disso, mesmo que o reconhecimento de competências exclusivas por parte das CCAA supõe uma aplicação prioritária do direito autônomo em relação ao estatal, isso não significa que haja ausência de limites no exercício das competências autônomas, que derivam justamente das competências estatais por outras matérias.

Por outro lado, a STC 77/1984, de 3 de julho, tratou das competências coincidentes entre o Estado e as CCAA na relação entre o domínio público e a organização urbanística. Segundo este julgado, esta concorrência de competências sobre o mesmo espaço físico pode causar dificuldades em sua aplicação no caso concreto, entretanto não nega a possibilidade de sua existência concorrente, considerando-se que não existem espaços isentos dentro das CCAA. Segundo a decisão mencionada, que trata do caso específico dos portos, caso haja coincidência entre as competências estatais e autônomas em um mesmo território, deve prevalecer a competência da Comunidade Autônoma. Contudo, com a STC 149/1991 relacionou-se o art. 149.1 com o art. 45 da CE, direito ao meio ambiente. Baseando-se na competência estatal sobre o meio ambiente, o TC entende que o legislador estatal tem competência para regular, de maneira unitária, o litoral com um equívoco evidentemente sutil. Nesta decisão, também se relacionou o art. 149.1.23 com o art. 149.1.1, tratando da igualdade de posições jurídicas com o meio ambiente. Assim, nesta decisão, o TC compreende que as CCAA têm competência exclusiva em matéria de organização do território, urbanismo e litoral; entretanto ao mesmo tempo reconhece a defesa ao meio ambiente como competência exclusiva do Estado, reconhecendo ainda que as CCAA podem ditar normas adicionais. Em síntese: o TC, utilizando da idéia meio ambiente, faz com que se estenda conscientemente o possível âmbito de competência ao Estado. Com isso, a zona costeira não é apenas um domínio público, nem somente competência autônoma: é meio ambiente. Portanto, a princípio, infere-se que as CCAA são competentes para regular o urbanismo, a organização do território e a zona costeira, sem que isso seja um obstáculo que incida no direito de propriedade, e sempre e quando seja respeitada a igualdade das posições jurídicas fundamentais dos cidadãos.

Por fim, a proteção do domínio público marítimo-terrestre não deve impedir o exercício real das competências não estatais sobre a organização do território, litoral e urbanismo. Deve-se considerar a natureza dos pertences do domínio público, sem o qual este desapareceria ou seria degradado. O mesmo se aplica à utilização deste domínio-público: se a legislação estatal for excessivamente concreta e detalhada poderá resultar inútil ou fictícia a competência das CCAA e Municipal.

do art. 149.1.23 CE em relação ao art. 132.2 CE, foi pela primeira vez tratada pelo TC na STC 149/1991, que se manifestou em relação às potestades do Estado como titular do domínio público marítimo-terrestre. Esta decisão examinou a constitucionalidade da Lei de Costas e fez uma interpretação extensiva do título estatal de proteção ambiental, a qual foi ratificada posteriormente pelo próprio TC. Na FJ 1.C desta decisão, foi enfatizado que o objetivo da Lei de Costas não é a organização do território, mas a determinação, proteção, utilização e policiar o domínio público marítimo-terrestre e especialmente a ribeira do mar<sup>809</sup>.

Entretanto, como analisado anteriormente, esta decisão reafirma que o domínio público não é um título constitucional de distribuição de competências, visto que esta titularidade deriva da faculdade do legislador estatal para definir o domínio público e estabelecer tanto o regime de bens que o integram, como as faculdades de gestão e execução necessárias para preservar, melhorar, conservar e assegurar a sua adequada utilização. Em consequência, como conclui a decisão, ainda que o art. 132 da CE não seja uma atribuição de competência, não se podem ignorar as faculdades que podem corresponder ao Estado enquanto titular do domínio público marítimo-terrestre<sup>810</sup>. Sob esta ótica, o legislador não tem a faculdade, mas sim a obrigação de proteger o domínio marítimo-terrestre, tendo

---

<sup>809</sup> A legitimidade das normas estatais provém do “regime de proteção dos bens de domínio público hidráulico”. Assim, a STC 149/1991 traz os dois aspectos mencionados: a) reitera a doutrina de que a natureza do bem de domínio público “não isola a porção do território assim caracterizado do seu ambiente, nem subtrai das competências que sobre este aspecto correspondem a outros entes públicos” que não ostentam a titularidade do domínio público; b) “dessa titularidade derivam também faculdades próprias da Administração”, concretamente as necessárias “para preservar suas características próprias”, já que de outra forma e pelo que tange ao domínio público marítimo-terrestre se o Estado não exercer aquelas faculdades, ou não tivesse as competências correspondentes ainda que a zona marítimo-terrestre ficasse fisicamente dentro do domínio público estatal, sua natureza ou características poderiam ser destruídas ou alteradas, burlando-se o mandato do constituinte (FJ 1.C).

<sup>810</sup> Isto é, através da titularidade do domínio público do Estado se justifica o limite de outras competências não estatais, notadamente, para a proteção do bem, para assegurar sua permanência e evitar sua deterioração. Esta é justamente uma das questões controvertidas que são correntes nos posicionamentos do TC: quanto à a dificuldade de distinguir entre a competência estatal sobre o meio ambiente e autonômica sobre a ordenação do território, ainda que adote de forma geral a competência estatal. Assim, sobre a utilização e ocupação das praias, o TC se manifesta sobre o art. 33, incisos 2 a 5: “Nestes preceitos se entrelaçam, em efeito, de maneira muito estreita enunciados que sem dúvida são de competência estatal para versar diretamente sobre a ocupação de uma parte importante do domínio marítimo-terrestre (as praias) com outros que, ainda que referidos também a esta ocupação, não regulam diretamente o grau da mesma, mas sim mais bem o modo de aplicar-la e poderiam ser considerados portanto como normas de ordenação do território ou, mais precisamente, como uma habilitação à Administração do Estado para ditar normas deste gênero, atribuindo assim a esta uma competência que é das Comunidades Autônomas costeiras”. Com isso, observa-se que TC determinava a competência autonômica para a ordenação do território, mas não desconhecia que se trata de um domínio público marítimo-terrestre e que por isso estaria limitado pela competência estatal correspondente, em especial a que se refere ao meio ambiente.

a finalidade de garantir a manutenção de sua integridade<sup>811</sup>. Por outro lado, a STC 149/1991 permite a atuação do Estado fora da zona marítimo-terrestre e das praias, invocando para isso as competências estatais em matéria de bases do meio ambiente (art. 149.1.23, da CE) e de condições básicas que garantam a igualdade nos exercícios dos direitos (art. 149.1.1, da CE).

No que tange à competência autonômica para estabelecer normas adicionais de proteção do meio ambiente (art. 149.1.23), a STC 149/1991, FJ 1.D, declarava que o dever estatal de deixar uma margem ao desenvolvimento da legislação básica pela normativa autonômica é menor que em outros âmbitos e que não cabe declarar a inconstitucionalidade das normas estatais aduzindo que, pelo grau de detalhe com o qual estão concebidas, não permitam qualquer desenvolvimento por parte das CCAA. Esta a conclusão é um corolário da afirmação anteriormente feita na decisão de que “os termos nos quais a Constituição (art. 149.1.23) reconhece a competência exclusiva do Estado concernente à proteção do meio ambiente oferecem uma peculiaridade que não pode ser desdenhada na hora de estabelecer seu significado preciso [...]. O texto constitucional leva naturalmente à conclusão que o constituinte [...] entendeu que havia de ser o Estado o que estabelecesse toda a normativa que considere

---

<sup>811</sup> Cf. COMISIÓN DE ESTUDIOS DEL CONSEJO DE ESTADO A PEDIDO DO CONSEJO DE MINISTROS. “Informe del Consejo de Estado de Julio de 2006 sobre las competencias de las distintas administraciones territoriales y órganos de la administración general del estado en materia de protección de hábitats y especies marinas y de declaración y gestión de áreas marinas protegidas”, publicado com data de 19 de julho de 2006.

<sup>12</sup> Nessa esteira, a STC 149/1991 declarou constitucionais os preceitos da Lei de Costas que atribuem ao Estado faculdades normativas e de gestão que tendem a regular e preservar o domínio público, declarando inconstitucionais, por outro lado, aqueles que não perseguem esta finalidade protecionista, mas uma finalidade urbanística ou de ordenação do território, assim como aqueles que interferem no exercício destas competências por parte de outras Administrações. A este respeito, o TC declarou que “quando a função arrumadora [como o é a de Ordenação do território e em grande parte a ambiental e de espaços naturais protegidos] se atribui [...] a entes dotados de autonomia política constitucionalmente garantida, essa atribuição não pode entender-se em termos tão absolutos que elimine ou destrua as competências que a própria Constituição reserva ao Estado, mesmo que o uso que este faça delas condicione necessariamente a ordenação do território [ou as outras competências ambientais]” (FJ 1). Mesmo considerando que nos casos de concorrência de competências no mesmo espaço físico, a maneira mais eficaz de evitar conflitos é, geralmente, a adoção de técnicas de colaboração entre administrações, é preciso ter em conta que quando estas técnicas de colaboração não permitam alcançar um acordo, uma das competências deverá deslocar às outras, destacando então o protagonismo das competências estatais.

indispensável para a proteção do meio ambiente”<sup>812</sup>. Contudo, esta doutrina foi modificada com as STC 102/1995, de 26 de junho, e STC 156/1995, de 26 de outubro, e por outras que vieram posteriormente. O TC afastou do entendimento que havia consubstanciado no STC 149/1991, retomando ao critério fixado na STC 170/1989, voltando a atribuir às CCAA um espaço jurídico muito superior em relação ao meio ambiente do que o previamente estabelecido na STC 149/1991. A STC 102/1995, na FJ 8, determina que muito embora caiba ao Estado o dever de atribuir a margem de desenvolvimento da legislação básica pela normativa autonômica, em matéria de meio ambiente, não pode chegar a restringir a tal ponto que não permita desenvolvimento legislativo algum pelas CCAA<sup>813</sup>. Continuando o entendimento, na FJ 18 da STC 102/1995, o TC declara que as competências executivas são atribuídas às CCAA não são de forma absoluta, mas sim de maneira geral<sup>814</sup>. Esta atribuição conjunta da competência ambiental aos

---

<sup>812</sup> Não causa surpresa que a STC 149/1991 atribua à potestade regulamentaria um importante papel ainda dentro da competência da legislação básica, chegando inclusive a atribuir ao Estado certas competências executivas em matéria do meio ambiente (declarando, e.g., que a competência para conceder a autorização de efluentes ao mar desde navios e aeronaves, que é um ato de execução, corresponde ao Estado e não às CCAA).

<sup>813</sup> Em nossa opinião, a competência estatal se justifica tanto pela proteção física (conservação do domínio público marítimo-terrestre), como pela utilização do domínio público marítimo-terrestre, que deve ser congruente com a natureza do bem de domínio público (bem destinado ao uso comum). Assim, qualquer limitação que não tenha relação direta com a utilização e o desfrute do bem, não justifica o título do domínio público. Nesse sentido o art. 31.1 da Lei de Costas determina que “será livre, pública e gratuita para os usos comuns e de acordo com a natureza daquele”.

Para maior aprofundamento sobre o tema, *vid.* COMISIÓN DE ESTUDIOS DEL CONSEJO DE ESTADO A PEDIDO DO CONSEJO DE MINISTROS. “Informe del Consejo de Estado de Julio de 2006 sobre las competencias de las distintas administraciones territoriales y órganos de la administración general del estado en materia de protección de hábitats y especies marinas y de declaración y gestión de áreas marinas protegidas”, *cit.*, 2006.

<sup>814</sup> Prosseguindo, a STC 102/1995, FJ 8, determina que esta regra geral possui como exceções que justificam a ação executiva do Estado, quais seja: a) quando não se possa estabelecer nenhum ponto de conexão que permita o exercício das competências autonômica; b) quando o fenómeno objeto da competência tenha caráter supra-autonômico e não seja possível o fracionamento da atividade pública exercida sobre ele, sempre que dita atuação também não possa ser exercida por meio de mecanismos de cooperação ou de coordenação e requeira, por isso, um grau de homogeneidade que só possa ser garantido através sua atribuição a um único titular que, forçosamente, será o Estado; c) quando seja necessário recorrer a um ente superior com capacidade de conciliar interesses opostos de seus componentes parciais; d) quando exista um perigo iminente de danos irreparáveis, i.e., quando se trate estado de necessidade. No entanto, destaca que a aceitação das competências executivas do Estado nestes casos não deve ocultar o fato de que a própria STC 102/1995 (FJ 20) é taxativa na não atribuição ao Estado de competências de declaração e gestão de espaços naturais protegidos no domínio marítimo-terrestre. Com efeito, se reafirma o princípio que a titularidade do domínio não é um título competencial.

diferentes entes públicos, demonstra uma necessária integração dos órgãos administrativos para a proteção deste bem, que devem atuar conjuntamente.

Passando ao estudo da *competência em matéria de efluentes*, observa-se que são diversos os poderes públicos que assumem as competências nesta matéria, dos que resultam normativas em nível estatal, autonômico e local, além dos ordenamentos internacional e europeu sobre a matéria de efluentes. Essa convergência de competências faz com que cada uma das Administrações intervenientes estabeleça diferentes gravames sobre os despejos e sobre as atuações administrativas e/ou serviços públicos relacionados com esta matéria<sup>815</sup>. Nessa planura, no que diz respeito às competências da Administração em matéria de efluentes, estas se distribuem em função do meio que as recebe. Assim, na Espanha a Administração Municipal é a responsável por autorizar e regular os efluentes despejados na rede esgotos pública<sup>816</sup>. À Administração Geral do Estado cabe a competência exclusiva sobre a legislação, ordenamento e concessão de recursos e aproveitamentos hidráulicos quando as águas passem por mais de uma Comunidade Autônoma, sendo competente para os efluentes aos leitos públicos a respectiva Confederação Hidrográfica, que pertence ao Ministério do Meio Ambiente. A Administração Central também possui competência sobre os efluentes ao mar desde barcos e aeronaves, sendo o órgão responsável a Direção Geral da Marinha Mercante, que pertence ao Ministério de Fomento (art. 110 e ss. da Lei de Costas). Outrossim, ao Estado corresponde emitir relatório para dar cumprimento da legislação estatal e da ocupação do domínio público marítimo-terrestre, com caráter preceptivo e vinculante (conforme o disposto no art. 112.b), da Lei de

---

Conforme a STC 149/1991, FJ 20: "Mas, em nenhum caso a titularidade dominical se transforma em título competencial desde a perspectiva da proteção do meio ambiente, sem prejuízo das funções estatais sobre estes bens desde sua própria perspectiva. 'As faculdades dominicais – como já referimos – só podem ser legitimamente utilizadas em atenção aos fins públicos que justificam a existência do domínio público, isto é, para assegurar a proteção da integridade do domínio, a preservação de suas características naturais e a livre utilização pública e gratuita, não para condicionar de forma abusiva a utilização de competências alheias e no que aqui mais diretamente nos ocupa, da competência autônoma para a ordenação territorial'".

<sup>815</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J. "Los fines extrafiscales de los gravámenes sobre el agua conforme a las políticas hidrológicas europea y española y su adecuación a ellos del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua regulados en el texto refundido de la ley de aguas", *XI Congreso Nacional de Comunidad de Regantes de España*, Palma de Mallorca, dias 15 a 20 de maio de 2006, p. 18.

<sup>816</sup> Cf. arts. 133.2 e 142, da CE, art. 106, da Lei 7/1985, de 2 de abril, que regulamenta o sistema de regras locais, e conforme os arts. 20.1 e 20.4.r) do Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de março, que aprova o texto refundido da Lei Reguladora das Fazendas Locais, prevendo a taxa de prestação de serviços de saneamento básico



Costas). Por fim, a Administração das Comunidades Autônomas é competente para a administração da qualidade das águas interiores e dos efluentes ao mar (art. 114 da Lei de Costas), bem como a execução dos convênios internacionais assinados pela Espanha, notadamente a legislação europeia e os convênios internacionais (na atualidade OSPAR e Convênio de Barcelona). Assim, o órgão competente será determinado, via de regra sendo o responsável pela Direção Geral de Planejamento, Avaliação e Controle Ambiental, pertencente à respectiva Secretaria de Agricultura e Água da Comunidade Autônoma. Portanto, a competência administrativa em matéria de autorização de efluentes abrange: a) a competência autonômica relacionada aos efluentes terra-mar; b) a competência Estatal dos efluentes ao leito público e de efluentes lançados desde navios ou aeronaves ao mar; e c) a competência local em relação aos efluentes despejados na rede de esgotos pública.

Centrado-se no estudo em questão, observa-se que não houve o desenvolvimento competencial expresso pela CE relacionada aos efluentes terra-mar, não sendo mencionado explicitamente na Constituição entre as competências designadas ao Estado ou às CCAA. Nesse sentido, a distribuição de competências entre o Estado e as CCAA deve atender à legislação estatal, aos Estatutos de Autonomia e à jurisprudência, conforme passamos a estudar.

No que tange à legislação estatal, a Lei de Costas definiu em alguns artigos as competências das CCAA, mas não de forma muito concreta, e.g., no art. 114, que mencionava que as CCAA exercerão as competências nas matérias de organização territorial e do litoral, portos, urbanismo, efluentes ao mar e outros relacionados com o âmbito da Lei de Costas, por causa de seus respectivos Estatutos<sup>817</sup>. Sob esta ótica, o art. 132 da CE, traz a determinação e delimitação jurídica dos bens de domínio público, incluindo a zona marítimo-terrestre e as praias, havendo o seu desenvolvimento pelos arts. 3, 4 e 5 da Lei de Costas. Assim, a afetação e desafetação serão aplicadas pela Administração do Estado (art. 132.1, da CE, e arts. 11 e 16, da Lei de Costas). Portanto, à Administração corresponde assegurar a efetividade dos princípios constitucionais de

---

<sup>817</sup> Para MEILÁN GIL “é uma declaração correta, evidentemente, mas não diz absolutamente nada: ou é desnecessária, ou é inexpressiva” (MEILÁN GIL, J. “La Ley de Costas y las competencias de las Comunidades Autónomas”, *cit.*, p. 136).

inalienabilidade, imprescritibilidade e inembargabilidade que devem inspirar o regime jurídico destes bem (art. 132 da CE, e arts. 7 a 10, da Lei de Costas). É justamente na proteção deste domínio ou de sua utilização que se criam os conflitos de competência sobre a organização do território, e do litoral e urbanismo; precisamente no que tange ao “regime jurídico de tais bens”. Desta forma, compreendemos que é plausível que a Lei estatal se preocupe com a proteção e o uso dos bens de domínio público estatal, mas esta atuação deve se articular conjuntamente com as competências autonômicas e municipais.

No que concerne aos Estatutos de Autonomia das Comunidades que possuem regiões costeiras, com exceção dos de Murcia e Cantábria, todos reconhecem a competência autonômica para a execução da legislação estatal em matéria de efluentes industriais e poluentes nas águas territoriais do Estado correspondentes às suas zonas costeiras. Já o Estatuto de Autonomia das Ilhas Canárias optou por uma fórmula mais genérica, fazendo referência aos “efluentes no âmbito territorial da Comunidade Autônoma”<sup>818</sup>. Analisando a concordância com a Lei de Costas, a STC 149/1991 vinculou o exercício das CCAA nas funções executivas desta matéria, não restringindo à competência específica sobre efluentes, mas ampliando a sua incidência a mais ampla proteção ambiental. Com isso, determinou que as CCAA que tivessem assumido as competências para a execução das normas de proteção do meio ambiente, *i.e.*, todas “são também competentes para levar a cabo os atos de execução que impliquem a aplicação das normas sobre efluentes, seja qual for o gênero destas e seu destino”<sup>819</sup>.

---

<sup>818</sup> Cf. art. 32.12, do Estatuto de Autonomia das Ilhas Canárias, Lei Orgânica 10/1982, de 10 de agosto, reformada pela Lei Orgânica 4/1996, de 30 de dezembro.

<sup>819</sup> Desta forma, mesmo que sem uma referência expressa em relação aos efluentes nos Estatutos das CCAA da Região de Múrcia, Ilhas Baleares e Cantábria, igualmente às demais regiões litorâneas, desenvolveram funções executivas sobre as emissões terra-mar. No que tange aos Estatutos que foram recentemente reformados, o Estatuto da Catalunha (2006), art. 144.1.g, e o Andaluz (2007), art. 57.3, em coerência com a mencionada doutrina do TC, referem-se à competência sobre efluentes como um aspecto de protecionismo ambiental. Por outro lado, no novo Estatuto das Ilhas Baleares (2007), em seu art. 32.16, se atribui à esta Comunidade Autônoma a competência executiva em matéria de “efluentes industriais e poluentes nas águas territoriais do Estado” correspondentes a seu litoral, muito embora esta competência já fosse exercida sem estar prevista no anterior texto estatutário.

Cf. AGUDO ZAMORA, M. J. “El Reparto Constitucional de la Protección del Medio Ambiente Marino: Especial Referencia a los Vertidos al Mar”, *Nuevas Políticas Públicas*, anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, nº 4, 2008, p. 204.

Nessa planura, a jurisprudência constitucional inclui os efluentes como uma das formas de competência que trata da “proteção do meio ambiente”. Assim, de acordo com o regime de distribuição de competências projetado pela Constituição, a regulação sobre a matéria de efluentes está no art. 149.1.23, que determinar que ao Estado corresponde a regulação básica sobre a proteção do meio ambiente. Portanto, se supõe que as CCAA podem desenvolver a legislação básica estatal e adotar medidas de proteção. Em concreto, a STC 227/1988, de 29 de novembro, o TC, tratando da LA de 1985, interpreta que “o capítulo segundo do título V (arts. 92 a 100) inclui determinadas normas sobre os efluentes em águas continentais que afetam à polícia do bem de domínio público, por isso tem o caráter de normas básicas de proteção do meio ambiente, cuja legitimidade deriva do disposto no art. 149.1.23 da Constituição”.

De fato, como visto, todas as CCAA assumiram o desenvolvimento e a execução da matéria de proteção ambiental. Não obstante, algumas delas incluíram uma menção expressa aos efluentes. Este é o caso do Estatuto de Autonomia da Comunidade de Madrid, que em seu art. 28.1, estabeleceu que “corresponde à Comunidade de Madrid, nos termos que estabelecem as leis e normas regulamentarias que no desenvolvimento de sua legislação dita o Estado, a função executiva das seguintes matérias: proteção do meio ambiente, incluídos os efluentes industriais e poluentes nas águas do território da Comunidade de Madrid”<sup>820</sup>. Outras CCAA, como Murcia, omitiram esta referência explícita aos efluentes. Assim, o art. 11.3, do Estatuto da Comunidade Autónoma da Região de Murcia, refere-se simplesmente a proteção do meio ambiente e normas adicionais de proteção<sup>821</sup>.

Esta divergência inicial dos Estatutos de Autonomia no sistema de delimitações de competências motivou a resposta do Tribunal Constitucional na STC 149/1991, de 4 de julho, que solucionou vários recursos de inconstitucionalidade interpostos contra vários artigos da Lei de Costas. O TC deu

---

<sup>820</sup> Lei Orgânica 3/1983, de 25 de fevereiro (BOE nº 51, 01/03/1983).

<sup>821</sup> Lei Orgânica 4/1982, de 9 de junho (BOE nº 146, de 19/6/1982), do Estatuto de Autonomia de Múrcia. Em concreto, determina o art. 11.3 que “No quadro da legislação básica do Estado e, conforme o caso, nos termos que a mesma estabeleça, corresponde à Comunidade Autónoma o desenvolvimento legislativo e a execução nas seguintes matérias: Proteção do meio ambiente. Normas adicionais de proteção”.

uma interpretação estrita nos casos em que os Estatutos de Autonomia tenham atribuído competência expressa em matéria de efluentes e inclusive perfilando quais são os que assumem em concreto a Comunidade Autônoma “obriga a concluir que não existe competência autonômica alguma sobre efluentes quando estes não têm origem industrial e são inócuos desde o ponto de vista ecológico, nem sobre aqueles, que ainda sendo industriais e poluentes, não se lançam diretamente no mar territorial (ou, no caso balear, nas águas interiores), de maneira que sobre todos eles a Administração Central havia retido a plenitude de suas competências. Esta interpretação, ainda que possível atendendo-se à literalidade dos preceitos, não está isenta de dificuldades (nem o conceito de “efluentes poluentes” tem um conteúdo jurídico inequívoco, nem parece razoável que um despejo deixe de ser competência estatal para passar a ser competência autonômica quando se faz mais sujo, ou vice-versa) e conduz, sobre tudo, a uma situação absurda”.

Deste ponto de vista, interpreta-se que as regiões costeiras, os efluentes e outras matérias relacionadas a natureza constituem submatérias susceptíveis de integrar no título competencial do “meio ambiente”, considerando sua conexão objetiva. Assim, para evitar este absurdo, não há como se interpretar de outra forma senão que a competência assumida pelas CCAA sobre efluentes industriais e poluentes no mar territorial não é mais que uma especificação da competência mais ampla que todas elas têm para executar a legislação do Estado sobre a proteção do meio ambiente. Assim, não podemos negar que esta interpretação solapa de certa forma enunciados estatutários específicos relativos à efluentes, contudo não podemos negar que o bem ambiental zona costeira é um valor jurídico predominante, em que atrai para si as competências de todos entes administrativos por força do art. 45 da CE, estejam ou não previstos em seus estatutos autonômicos. Nesse sentido, compreendemos que a solução correta seria a articulação de competências estatais e autonômicas no que se refere aos efluentes. A competência que deve prevalecer deve ser a autonômica sobre a tributação de efluentes terra-mar, enquanto que as limitações no seu exercício decorreriam da existência e funcionalidade do domínio público marítimo-terrestre, matéria que corresponde ao Estado. Estas duas competências são igualmente necessárias para criar um sistema de “pesos e contrapesos” (*checks and balances*), evitando que a afirmação de uma elimine ou desnaturalize a outra. Entendemos como correto que o limite do exercício das competências das CCAA

está em que não poderá regular os usos incompatíveis com a natureza do domínio público estatal, notadamente a proteção do bem e a garantia do uso comum, incluindo o protecionismo ambiental.

Cabe destacar ainda, no que se refere à legislação estatal e sua execução por parte das CCAA, que a Lei 16/2002, de 1 de julho<sup>822</sup>, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição, em seu art. 11.1.b), institui um regime jurídico de “autorização ambiental integrada”, que possui dentre outras finalidades agregar em um só ato de intervenção administrativa todas as autorizações ambientais existentes em matéria de produção e gestão de efluentes despejados nas águas continentais, desde terra ao mar. Por este motivo, a disposição derogatória única da Lei 16/2002 deixa sem efeito, em relação às atividades industriais incluídas no seu âmbito de aplicação, as previsões sobre os procedimentos de solicitação, concessão, revisão e cumprimento de diferentes autorizações ambientais, entre elas, as de efluentes ao domínio público marítimo-terrestre, desde terra ao mar, contidas na Lei 22/1988, conforme estudaremos a seguir no tópico III.5.

Em resumo, a obscuridade e complexidade dos conceitos utilizados para terminar a atribuição competencial na matéria das CCAA, fizeram com que o TC interpretasse que a competência assumida por estes entes sobre efluentes industriais e poluentes no mar territorial não é mais uma especificação da competência mais ampla que todas elas tem para executar a legislação do Estado sobre a proteção do meio ambiente. Por isso, todas as CCAA, com independência de qual seja a competência normativa que o respectivo Estatuto lhes atribui, são competentes para executar a legislação estatal sobre a proteção ambiental<sup>823</sup>,

---

<sup>822</sup> BOE nº 157 de 02/07/2002.

<sup>823</sup> CASADO CASADO ensina que a partir daí que na maioria dos Estatutos de Autonomia, a raiz de sucessivas reformas, tenha desaparecido a menção explícita aos efluentes “precisamente, o desaparecimento da referência expressa aos efluentes na maior parte dos Estatutos Autônomicos é consequência da jurisprudência constitucional recaída nesta matéria que, ao enquadrá-los, por sua conexão objetiva, no título competencial sobre a ‘proteção do meio ambiente’, faz totalmente desnecessária uma referência autônoma dos mesmos” (CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico Administrativo*, cit., p. 272). Uma das exceções continua sendo precisamente a do Estatuto da Comunidade de Madrid, no qual desapareceu simplesmente a menção sobre o caráter de efluentes. Assim, o art. 27 da LO 3/1983, segundo a redação dada pela LO 5/1998, de 7 de julho, estabelece que “O marco da legislação básica do Estado e, no caso, nos termos que a mesma estabeleça, corresponde à Comunidade de Madrid o desenvolvimento legislativo, a potestade regulamentária e a execução das seguintes matérias: [...] 7. Proteção do meio ambiente, sem prejuízo da faculdade da Comunidade de Madrid de estabelecer normas adicionais de proteção. Contaminação biótica e abiótica. Efluentes no âmbito territorial da Comunidade”.

podendo adotar suas normas regulamentarias destinadas a instituir medidas de organização e procedimentais necessárias<sup>824</sup>. Além disso, podem desenvolver uma atividade normativa mais profunda com base em outros títulos competências, sobretudo no que tange à proteção do meio ambiente<sup>825</sup>. Foi justamente diante deste permissivo legal e jurisprudencial que levou às CCAA a instituir tributos sobre os efluentes.

Assim, indiscutivelmente, as CCAA assumiram competência para a executar e aplicar as regras de proteção ambiental, e também são competentes e responsáveis pela execução que impliquem na aplicação das normas sobre

---

<sup>824</sup> Cf. COMISIÓN DE ESTUDIOS DEL CONSEJO DE ESTADO A PEDIDO DO CONSEJO DE MINISTROS. "Informe del Consejo de Estado de Julio de 2006 sobre las competencias de las distintas administraciones territoriales y órganos de la administración general del estado en materia de protección de hábitats y especies marinas y de declaración y gestión de áreas marinas protegidas", *cit.*, 2006.

<sup>825</sup> Verificando as legislações autonômicas, pode-se observar as seguintes diferenças:

a) No que tange às leis de autorização - O Decreto do Governo do País Basco 196/1997, de 29 de agosto, que estabelece o procedimento para a concessão de autorizações para o uso da zona de servidão de proteção do domínio público marítimo-terrestre e a descarga de efluentes da terra para o mar, e o Decreto do Governo de Cantábria 48/1999, de 29 de abril, sobre as emissões ao mar no litoral desta Comunidade, regulam os procedimentos que regem os pedidos de autorização destas descargas e os órgãos competentes para investigação e decidir sobre tais questões. Igualmente ocorre com o Decreto do Conselho Executivo da Generalitat da Catalunha 83/1996, de 5 de março, sobre as medidas para estabilizar as descargas de águas residuais, que estabelece um procedimento comum aplicável às descargas produzidas no público de água como aquelas realizadas da terra para o mar.

Por outro lado, cf. será estudado mais adiante, a Lei 7/1994, de 18 de maio, de Proteção do Ambiente da Comunidade Autônoma da Andaluzia, em seu art. 55, proíbe no capítulo sobre a qualidade das águas costeiras "todas os efluentes, independentemente de sua natureza e estado físico, que se realizem de forma direta ou indireta desde a terra a qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre, que não possuam com a pertinente autorização" (igualmente ao previsto nos arts. 56 e 57 da Lei 22/1988). O art. 60 desta Lei remite ao seu desenvolvimento regulamentário para a regulação do procedimento para que seja outorgada a autorização das emissões, especificando que não poderão se considerar outorgadas as licenças pelo silêncio da administração. Atente-se, portanto que, em um primeiro momento, as competências em matéria de efluentes ao domínio público marítimo-terrestre foram atribuídos à Agência Europeia do Ambiente, por força do Decreto da Comunidade Autônoma de Andaluzia de 97/1994, de 3 de maio (publicado poucos dias antes da entrada em vigor da Lei 7/1994), mas este organismo independente foi abolido em 1997, e suas funções e poderes foram atribuídos ao Ministério do Meio Ambiente da Junta de Andaluzia.

Por fim, a Lei de Valência 2/2006, de 5 de maio, de Prevenção da Poluição e Qualidade Ambiental, que, seguindo o modelo estabelecido na Lei 16/2002, de 1 de Julho, de Prevenção e Controle Integrado de Poluição, prevê a incorporação em uma única resolução das autorizações e decisões setoriais na matéria de produção e gestão de resíduos e efluentes ao domínio marítimo-terrestre, da terra ao mar, sendo a competência do di órgão autonômico.

b) No que tange ao planejamento para as emissões - Esta abordagem tem sido explorado pelo Governo de Galícia, através do Decreto 438/2003, de 13 de novembro, sobre o Plano Básico de Poluição Marinha para a defesa dos recursos pesqueiros, marisqueiros, paisagísticos, aquícolas e meio ambientais de Galícia. Nos termos do art. 2º deste Decreto, constituiu o objetivo do Plano Básico "estabelecer mecanismos de resposta rápida e eficaz das administrações públicas em nível interior, portuário e estuário da poluição marinha proveniente de descargas mar.

c) O regime fiscal – vejamos os tributos sobre terra-mar estudados nos tópicos seguintes do presente Capítulo.

emissões de efluentes terra-mar, independentemente do seu tipo ou destino. Nesse sentido, a possibilidade da administração autonômica para a execução de toda legislação sobre todos os tipos de despejos somente existe por causa da abstenção dos Estatutos Autonômicos, na medida em que tal normativa seja adequada, de acordo com sua finalidade, na proteção ambiental, sendo que as normas gerais e abstratas determinadas com esta finalidade, qualquer que seja seu grau de detalhe, excedem à competência estatal sobre esta matéria, o que inclusive seriam contrárias a ordem constitucional.

Por todo o exposto, também não se pode negar a titularidade autonômica para outorgar as autorizações dos efluentes, qualquer que seja seu gênero, visto que se lhes é atribuída essa competência de forma expressa no art. 13 da Lei 16/2002, que estabelece que a solicitação de autorização ambiental integrada será apresentado no órgão designado pela Comunidade Autônoma no âmbito territorial que se encontre a instalação, ou no órgão da Administração autonômica que tenha as competências para a matéria de meio ambiente<sup>826</sup>.

Por último, cabe ressaltar que o papel dos Entes locais em matéria de despejos, que carecem de competências substantivas, dispõem de competências derivadas em matéria de domínio público hidráulico<sup>827</sup>, quais sejam: titularidade municipal de esgotos, e do serviço de tratamento e depuração das águas residuais (cf. Diretiva 91/271/CEE). Deste modo, os Entes locais são os titulares dos efluentes finais procedentes de sua rede de esgotos, coletores e instalações de depuração, e se realizem o despejo no domínio público marítimo-terrestre, deverão, portanto, assim como os particulares, obter a correspondente autorização de despejos prevista na Lei 16/2002, de 1 de julho, de Prevenção e Controle Integrados de Poluição. Nesse sentido, o Município está obrigado a estipular normas sobre despejos que desembocam nas redes de esgotos ou coletores, uma vez que também pode ser considerado como titular da autorização de efluentes ao leito público. Se o Município exige determinada qualidade para os efluentes, a

---

<sup>826</sup> Houve a derrogação expressa pela Lei 16/2002, disposição derogatória única, inciso 2, e pelo art. 11.3 da mesma Lei, da até então vigente competência Estatal para a outorga do título de ocupação, tratado no revogado art. 57.1 da Lei de Costas, que estipulava a outorga das autorizações se fará "sem prejuízo à concessão de ocupação do domínio público que se faça necessária".

<sup>827</sup> Cf. FANLO LORAS, A. "Dominio público hidráulico y saneamiento de aguas residuales", *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, coord. Por José Esteve Pardo, Civitas, Madrid, 1995, pp. 305-309.

administração local estará obrigada a controlar os despejos que se realizam em seu sistema, seja esgoto ou coletor, caso contrário, poderá receber efluentes que depois não poderá despejar na zona costeira, por não ter meios técnicos para depurá-los ou pelo alto custo que representam<sup>828</sup>. Desta forma, surge a importância e necessidade de controlar os efluentes coletados e sua regulação na correspondente norma municipal.

### **III.5. Regulação estatal: cânon de efluentes da Lei de Costas**

A Lei de 22/1988, de 28 de julho<sup>829</sup>, a Lei de Costas, em seu Título IV, trata do Regime Econômico-Financeiro da utilização do domínio público marítimo-terrestre, institui o cânon<sup>830</sup> de efluentes<sup>831</sup>. O art. 85.1 da referida Lei estabelece que este tributo grava os despejos poluentes autorizados em função de sua carga

---

<sup>828</sup> LASAGABASTER HERRARTE, I. "Agua", *Derecho Ambiental*, 2ª ed., Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública, 2007, p. 216.

<sup>829</sup> No âmbito do protecionismo costeiro, a Lei de Costas, nos arts. 86 e 87, desenvolvidos pelo Real Decreto 735/1993, de 14 de maio, estabeleceu além do cânon de efluentes, uma série de taxas por prestações de serviços e realização de atividades relacionadas ao domínio público marítimo-terrestre que gravam certas atividades administrativas que beneficiam ou afetam determinados sujeitos. O fato gerador é a prestação ou a realização pelo então Ministério de Obras Públicas e Transportes (atual o Ministério de Desenvolvimento – *Ministerio de Fomento*) dos seguintes serviços ou atividades: a) exame de projeto em tramitação de solicitudes de autorizações e concessões; b) reformulação de projeto e sua comprovação nas obras que se realizem sobre o domínio público marítimo-terrestre e suas zonas de servidão e sua inspeção e reconhecimento final; c) contribuição de estudos ou documentação técnica, a requerimento de interessados, quando exija o acesso de informação no banco de dados oceanográficos relativos à engenharia de costas ou ao clima marítimo (esta hipótese da Lei de Costas se limitava a gravar a contribuição de documentos ou documentação técnica, sendo que este dispositivo foi posteriormente limitado através do Regulamento do Real Decreto 735/1993, que determinou que o âmbito de aplicação cingiria à informação relacionada ao banco de dados oceanográficos, em especial no que tange à engenharia de costas ou ao clima marítimo); d) prática de deslindes, delimitações e outras atuações técnicas e administrativas, quando requerido pelos petionários; e) cópias e certificados de documentos relativos ao registro de usos e outras matérias reguladas na Lei de Costas (nesta hipótese, a Lei somente fazia referência às cópias de documentos e o texto regulamentário detalhou especificando os documentos e certificados concretos cuja entrega estaria gravada com esta taxa). Para maior aprofundamento, *vid.* PAGÉS I GALTÉS, J. *Tributos sobre las Aguas: Estatales, Autonómicas y Locales*, *cit.*, p. 89.

<sup>830</sup> A natureza jurídica desta figura se refere ao nascimento de uma obrigação *ex lege* e não sancionadora, que obriga ao pagamento de uma soma em dinheiro para cobrir as necessidades públicas, como a proteção e melhora da qualidade das águas do meio ambiente marinho. Nesse sentido, *vid.* PAGÉS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, p. 27, e conforme visto com profundidade no *tópico II.2*. Destaque-se mais uma vez que a figura cânon não é reconhecida como uma das figuras tributárias existentes, motivo pelo qual deve se enquadrar dentre uma destas, *cf.* estudado no *tópico III.3*.

<sup>831</sup> Apesar da Lei de Costas ser regulamentado pelo pelo Real Decreto 1471/1989, de 1 dezembro, não houve neste regulamento qualquer desenvolvimento do tributo sobre efluentes terra-mar. Ainda, como veremos a seguir, compreendemos que este tributo sobre efluentes veio a ser derrogado pela disposição derogatória única 2 da Lei 16/2002, de 1 julho, com exceção para o disposto nos arts. 5.b, 12.1.c e 12.1.e, 19.3, 22.1.g, 26.1.d, 26.e e 31.



poluente<sup>832</sup>, devendo portanto os sujeitos ter autorização para poder realizar os mencionados efluentes<sup>833</sup>. Portanto, é um tributo similar ao exigido na redação

---

<sup>832</sup> Conforme HERRERA MOLINA, apesar da difusa e confusa regulação, observa-se que os tributos relacionados às águas podem ser divididos segundo o objeto imponible em quatro grupos: a) tributos sobre efluentes; b) tributos sobre o consumo água em razão dos efluentes produzidos; c) tributos relacionados com o consumo água; e d) outros tributos.

Os *tributos sobre efluentes* gravam os despejos, sendo seus ingressos destinados ao financiamento do estudo, controle, proteção e melhora do meio receptor, seja uma bacia hidrográfica ou as águas do mar, destacando que, via de regra, o valor do tributo corresponde ao produto do volume de efluentes autorizados pelo preço unitário que se designa a cada elemento contaminante. Assim, parte da doutrina defende que os tributos sobre efluentes não gravam a autorização da Administração para realizar o despejo em si (ou seja, o custo do serviço), mas sim a emissão de efluentes poluentes tolerados pela Administração, podendo ser taxas pela prestação de serviços realizados pela Administração ou taxas pelo aproveitamento especial do domínio público, mais precisamente “taxas por tolerância de uso do domínio público mediante a autorização de efluentes”, em que se calcula o encargo com base no despejo teórico mencionado na licença. Entretanto, conforme veremos a seguir, acreditamos que estas interpretações tenham surgido para evitar inconstitucionalidades por aspectos formais, visto que defendemos que as figuras impositivas correspondem na realidade à impostos extrafiscais ambientais, especialmente pela forma com a qual buscam a finalidade ambiental em suas definições e pelos seus elementos de quantificação que em nada se identificam com taxas.

Os *tributos sobre o consumo de água em razão dos efluentes produzidos* levam em consideração que, diante da dificuldade em se medir os efluentes, o tributo deve ser exigido sobre o consumo de água como uma indicação dos resíduos hídricos. Em alguns casos, a quantidade ou a qualidade dos despejos são tidos em conta para calcular o tributo devido. Nesse sentido, a “tarifa de depuração de águas residuais” da Comunidade de Madrid, instituído pela Lei madrilenha 10/1993, de 26 de outubro e pelo Decreto 154/1997, de 13 novembro, é um exemplo de tributo desta espécie, cujo valor se determina em razão da água consumida e do índice de poluição dos despejos. É um encargo atribuído ao usuário para se purificar as águas residuais. Apesar de não ser expressa na lei, somente podem se gravar os efluentes tolerados. Nesta tarifa madrilenha, se o contribuinte opta por instalar aparelhos de medição dos despejos, pode desfrutar de certas reduções, que limitam a tributação à carga poluente.

Quanto à natureza destes tributos, a sua definição vai depender de cada tributo concreto, podendo ser considerados taxas pela prestação do serviço administrativo de depuração ou impostos sobre o consumo por razão dos despejos. Nestes casos, em geral, a exação é independente de que se preste um serviço de depuração que afete de modo individual ao sujeito passivo, mesmo que em alguns casos esteja subordinada a aplicação do tributo à existência de um sistema de depuração de águas residuais. Nesse sentido, os impostos sobre o consumo por razão dos despejos podem distinguir-se de modo aproximado três subgrupos: a) impostos sobre o consumo com um parâmetro “complexo” que, em geral, faz referência ao volume geral de água consumida e a poluição dos despejos (Valencia, La Rioja e, com alguma peculiaridade, Aragon); b) impostos sobre o consumo como parâmetros alternativos determinados a partir do consumo ou dos despejos (antigo cânon catalão, galego, asturiano e navarro); c) imposição com parâmetros acumulativos, estruturados mediante uma base de cálculo relativa ao consumo e duas tarifas: relativas ao consumo e à poluição derivada do consumo (cânon da água catalão). As bases de cálculo “complexas” e o sistema acumulativo somente se prevêm para os usos industriais, enquanto que os usos domésticos tratam de meros impostos sobre o consumo de água, sem prejuízo de que em algum caso se pondere a poluição dos resíduos domésticos mediante coeficientes de concentração demográfica ou outros mecanismos similares, como sucede no cânon da água catalão, e nos cânones valenciano e aragonês.. As taxas municipais de abastecimento de água estão submetidas ao regime tarifário das Comunidades Autônomas, sendo esta que ordinariamente determina as tarifas máximas. As Administrações Locais podem introduzir certos elementos incentivadores sem superar em conjunto o custo do serviço.

Já os *tributos relacionados com o consumo de água* referem-se às taxas pelo abastecimento ou auto-abastecimento de águas. Representam as taxas municipais por abastecimento de águas. Na Espanha, o fornecimento de água é um serviço de competência municipal (art. 25.2.f) LBRL), sendo o abastecimento domiciliário de água potável um serviço de prestação obrigatória para todos os municípios (art. 26.1.a) LBRL). Dado que a água é um bem de domínio público, os Municípios possuem uma posição preferente para obter do Estado a concessão do aproveitamento das águas e assim quando o Ente local presta efetivamente o citado serviço poderá exigir taxas (art. 20.4.t) LHL, modificado pela Lei 25/1998, de 13 de julho). Tais taxas estão submetidas à potestade tarifária das Comunidades Autônomas (art. 148 do Regulamento de Serviços das Administrações Locais e normativa concordante das Comunidades Autônomas). O valor total da taxa é limitado pelo custo do serviço (art. 24.2 LHL), mas não é infrequente que se estabeleçam distintas tarifas segundo o tipo de consumo (doméstico, industrial ou comercial), bem como é muito comum penalizar (através da fixação de tarifas altas) o consumo considerando sumptuário ou supérfluo para desencorajar os consumos abusivos de água, além de se subvencionarem (através da fixação de tarifas baixas) o consumo considerado necessário, buscando assim que a água se converta em um bem cujo uso racional esteja ao alcance de todos.

Os *outros tributos sobre a água* são: a) as taxas pelo uso privado do domínio público (Lei de Águas, art. 104 e Lei de Costas, art. 84), de natureza fundamentalmente financeira, considerando a “utilidade” do uso dos bens ambientais, atendendo ao custo de oportunidade; b) e as contribuições especiais estatais ou regionais para obras que melhorem a regulação (cânon de regulação, art. 106.1 da Lei de Águas, que visa obras de proteção destinadas à regular a água, e.g. reservatórios) ou abastecimento de águas (tarifa de utilização, que permitem ao contribuinte a disponibilidade do uso da água, cf. art. 106.2 da Lei de Águas). Nesse sentido, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., pp. 242, 297, 354-5; e PAGÉS I GALTÉS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., pp. 152 e ss.

<sup>833</sup> Nesse sentido, segundo o Real Decreto 1471/1989, de 1 de julho, para o desenvolvimento e execução da Lei de Costas, para tramitar a correspondente autorização de efluentes terra-mar, e suas modificações, o emitente dos despejos terá que: a) solicitar uma autorização de efluente, terra-mar, dirigida à Dirección Geral de Planejamento, Avaliação e Controle Ambiental, da Secretaría de Agricultura e Água (*Dirección General de Planificación, Evaluación y Control Ambiental, de la Consejería de Agricultura y Agua*), ou à órgão administrativo que o substitua; b) juntar projeto específico sobre o impacto ambiental; c) caso a atividade que emite o efluente necessitar de ocupação do domínio público marítimo-terrestre, deverá se acompanhar a solicitação de concessão de ocupação do domínio público marítimo-terrestre, dirigida à Dirección Geral de Costas (*Dirección General de Costas*) do Ministério do Meio Ambiente, ou órgão que o substitua, acompanhado de um projeto que cumpra com os requisitos dos art. 85 e 86 do regulamento supracitado; d) no caso de ocupação do domínio público portuário, deverá se juntar solicitação de concessão de ocupação do domínio público portuário, direcionada à Autoridade Portuária correspondente (tramitando o procedimento segundo o Título IV do Domínio Público Portuário estatal e Capítulo V, da Lei 48/2003, de 26 de novembro, de regime econômico e de prestação de serviços aos portos de interesse geral); e) documentação que comprove a personalidade jurídica do solicitante; e f) documento de haver pago a taxa correspondente à autorização.

Destaque-se que a autorização deverá expressar o volume anual de efluente a que se está autorizado a despejar. Além do mais, deve expressar o limite quantitativo do efluente, ou seja, com os valores limite e as substâncias que podem ser despejadas, segundo a determinação do órgão competente. De todas as formas, os valores limites não poderão superar as metas de qualidade estabelecidos em cada zona de emissão e dos fixados pelas melhoras técnicas disponíveis correspondentes ao setor da atividade.

Tudo isso integrará um programa de vigilância e controle, através de uma estratégia anual, cujo objetivo é obter informação necessária para gestionar eficazmente o sistema de efluentes, avaliando se cumprem os requisitos de quantidade e qualidade determinados na legislação, e realizar as modificações convenientes no sistema de despejos. Esse programa deverá constatar todos os dados que sirvam para conhecer o funcionamento da planta durante o ano, tais como os cursos de água tratados, os reagentes utilizados, as quantidades, rendimento, problemas etc.

original do art. 105 da LA de 1985, que neste caso está destinado à proteção do meio receptor do despejo, que é o mar. Observa-se que este dispositivo legal nasceu com um nítido espírito ambiental, o que será verificado a seguir na análise de seus diferentes elementos essenciais, como é o caso do fato gerador, que esta adstrito ao o ato potencialmente poluente: as emissões<sup>834</sup>.

Nesse sentido, o tributo instituído pela Lei de Costas sobre despejos terra-mar seria uma versão do modelo instituído pela LA de 1985, para as águas continentais, somente que aplicado às águas marinhas<sup>835</sup>. Por isso, a doutrina tem aceitado que esta figura representaria uma medida fiscal correspondente à ocupação e utilização do domínio público marítimo-terrestre, em concreto um tributo no qual o fato gerador seria toda ocupação ou aproveitamento do domínio público marítimo-terrestre estatal em virtude de uma concessão ou autorização,

---

Nessa esteira, deverá haver uma tomada de amostras, parâmetros e análises, através da instalação de um medidor automático ou qualquer outro sistema que permita conhecer a qualquer momento o volume de água evacuado, uma precisão mínima de cerca de 10%. Os parâmetros deverão ser fixados por resolução. Já a frequência de análise, bem como as técnicas analíticas ou métodos de medida de referência para a determinação dos parâmetros mencionados serão os que se determinem na resolução correspondente. Os métodos de análise e amostra do efluente e das águas receptoras serão estabelecidos na normativa vigente ou, na sua falta, poderão adotar qualquer método ou eválido que as características técnicas do referido método cumprem com as especificações relativas ao uso previsto dos resultados analíticos, com a finalidade de garantir a fiabilidade e robustez do método se determinarão, pelo menos, os seguintes parâmetros de qualidade analítica: exatidão, precisão (repetibilidade, reprodutibilidade), seletividade, intervalo de trabalho, função de resposta, limite de detecção, quantificação e incerteza média.

<sup>834</sup> Cf. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 240. Essa proteção do meio ambiente remonta às teorias que vinculam o meio ambiente como um Direito vinculado aos direitos fundamentais do homem, conforme estudados nos tópicos 1.1. e 1.2. da presente tese.

<sup>835</sup> Conforme tratado anteriormente e assim como a LA de 1985, o funcionamento deste tributo é parecido com os tributos que foram inicialmente instituídos na França desde 1975 e nos Países Baixos, em que as exações são aplicadas de forma descentralizada pelos organismos de bacias hidrográficas, em que consideram os efluentes de substâncias tóxicas por meio de uma série de parâmetros. Na França, o produto das receitas é distribuído entre os poluidores e para arcar com os gastos inerentes dos referidos organismos de bacias hidrográficas franceses. A base de cálculo se estabelece através da soma dos despejos de cada uma das atividades que se realiza em um determinado estabelecimento ou instalação, medidas proporcionalmente a uns coeficientes de poluição, fixados de forma direta ou por meio de estimação objetiva. De igual forma, nos Países Baixos várias agências regionais ou locais recebem uma receita pelo serviço prestado, para pagar os gastos de funcionamento das instalações coletivas de depuração, construídas e gestionadas por estas Agências (cf. VAQUERA GARCIA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 403; BARDE, J.P. "La fiscalité de l'environnement: pertinence économique et expérience pratique", *Année de L'environnement*, Presses Universitaires de France, 1977, pp. 155 e ss.; PRIEUR, M. *Droit de L'environnement*, Dalloz, Paris, 1996, pp. 469 e ss.).

sendo seus sujeitos passivos os titulares destas concessões ou autorizações<sup>836</sup>. Contudo, não podemos sucumbir a esta teoria: como defendemos anteriormente ao tratarmos do cânon de efluentes da LA de 1985, a ligação que se faz deste tributo como uma taxa pela utilização do domínio público é uma mera questão de conveniência, considerando que, se o tributo exige sejam gravados apenas os efluentes autorizados e não existia normativa que tratasse sobre a autorização, para poder se aplicar o tributo a forma mais fácil seria aceitar que o tributo era a própria autorização. Não obstante, não há qualquer traço neste tributo que o identifique como uma autorização, nem no seu fato gerador (que seria direcionado ao elemento extrafiscal-ambiental), nem em seus elementos de quantificação, que em nenhum momento consideram o valor do domínio-público mar, ou sequer uma aproximação deste, nem tampouco o valor de algum serviço administrativo, mas apenas a carga contaminante expressada em unidades de poluição, calculadas sobre a quantidade e qualidade do efluente. Ainda, apesar de se determinar na Lei de Costas que arrecadação do tributo está destinada a financiar atuações de saneamento e melhora da qualidade das águas do mar, o serviço administrativo a ser prestado não é definido, dando a entender que o significado integra uma atuação administrativa generalizada para melhorar a qualidade das águas, interpretação que nos parece condizente com os elementos de quantificação do tributo. Passemos à análise mais detalhada da norma e de suas ponderações.

No que se refere aos **elementos de identificação**, antes de mais nada, cabe destacar a evolução interpretativa para justificar a aplicação deste tributo. Inicialmente, a Lei de Taxas e Preços Públicos (LTPP), Lei 8/1989, de 13 de abril, distinguia entre o gravame sobre a ocupação do domínio público, que atribuía aos preços públicos, enquanto que os gravames sobre autorizações administrativas eram determinadas como taxas. Nesse sentido, conforme PAGÉS I GALTÈS<sup>837</sup>, com

---

<sup>836</sup> TOLEDO JÁUDENES entende que há uma utilização do domínio público especialmente intensa que impede ou põe obstáculo ao uso geral, e ainda outros privados, que leva a qualificar o cânon como taxa, dizendo ainda que é um serviço público (de eliminação e depuração) provocado pelo despejo, e que existe um custo precisamente por causa do despejo poluente. O principal fundamento do cânon é o de reduzir um custo pela contaminação, além de seu efeito reflexo de estimular a adoção de medidas antipoluidoras pelo titular da autorização. Assim, a cota tributária tem por objeto repartir entre todos os titulares das autorizações do despejo o custo total dos investimentos previstos nas atividades de proteção e melhora da qualidade das águas (TOLEDO JÁUDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *cit.*, p. 321).

<sup>837</sup> PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, pp. 24 e ss.

a LTPP as prestações exigidas pela ocupação do domínio público, deixaram de ser considerados taxas para passarem a ser entendidas como preços públicos, de tal forma que caso fosse considerado que o fato gerador deste tributo era a ocupação do domínio público pelo despejo, teria natureza de preço público. Por outro lado, se fosse considerado que o fato gerador recaia sobre a atividade administrativa de autorizar os despejos, o tributo teria natureza de taxa. Nesse sentido, diante desta dicotomia, a maior parte da doutrina optou por qualificar o tributo como uma taxa<sup>838</sup>, reconhecimento este que possibilitou uma interpretação do fato gerador como estando completamente submetido ao princípio constitucional da legalidade tributária, nos termos da STC de 2 de fevereiro de 1981, FJ 1.

Sob esta planura, HERRERA MOLINA<sup>839</sup> ensina que a grande maioria das taxas pelo uso privativo ou aproveitamento especial do domínio público têm um ato administrativo expresso de autorização ou concessão, sem que este ato determine que se está diante de uma taxa por prestação de serviços. Contudo, segundo o autor, observa-se que na vigência da redação original da LTPP, as taxas pelo uso privativo ou aproveitamento especial do domínio público, foram qualificadas pelo legislador como preços públicos, o que era inconstitucional, visto que não estava de acordo com a regulação dos preços públicos e do princípio de reserva de lei, o que veio a ser corrigido posteriormente com a STC 185/1995, de 14 de dezembro, conforme veremos a seguir. Desta forma, a única forma de interpretar a normativa reguladora do tributo, nos termos da LTPP e da CE, era considerá-la como uma taxa pela prestação de serviços ou atividades, acontecimento este que somente se tornava possível se fosse considerado que o fato gerador exigia a autorização administrativa para realizar o despejo. Mesmo que fosse inegável que o objeto do tributo era gravar a ocupação do domínio

---

<sup>838</sup> Observe que os autores trataram especificamente da LA de 1985, mas que pela identidade de objeto com o presente tributo, são completamente aplicáveis ao tributo da Lei de Costas. Nesse sentido, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, Civitas, Madrid, 1991, p. 109; QUINTANA PETRUS, J. M. *Derecho de Aguas*, Bosch, Barcelona, 1992, p. 649; CORS MEYA, F. X. "Calificación de los cánones sobre el agua", *cit.*, p. 85; SUMPSI VIÑAS, J. M. "El régimen económico-financiero del agua y la agricultura", *Revista de Estudios Agro-Sociales*, nº 167, 1994, p. 68; e HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, *cit.*, p. 243. Também, *vid.* STSJ de Catalunya, de 11 de junho de 1990.

<sup>839</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, *cit.*, p. 242.

público pelo sujeito que realizaria a poluição, também era inegável que o tributo gravava os benefícios derivados da atividade administrativa de autorizar o efluente, o que, segundo PAGÉS I GALTÈS<sup>840</sup>, era suficiente para qualificar o tributo e seu gravame como taxa.

Em síntese, a figura era considerada como um tributo pela ocupação do domínio público, mas a circunstância de vincular o seu fato gerador à autorização administrativa fazia com que o tributo também participasse dos gravames sobre autorizações administrativas, o que permitia qualificá-lo como taxa e não preço público. Foi uma interpretação que se fez necessária para manter vigente o tributo, trasladando-o para uma forma tecnicamente possível e mantinha-o dentro dos limites do princípio constitucional da reserva de lei.

Essa interpretação forçada do tributo como sendo a própria autorização para realizar o despejo, justamente devido à LTPP, veio a ser corrigida com a STC 185/1995, de 14 de dezembro, ao tratar sobre o cânon de efluentes da LA de 1985. Assim, no caso do tributo sobre efluentes estabelecido pela LA de 1985, a STC 185/1995, reformou a interpretação feita pela doutrina à legislação, reconhecendo que o tributo da LA de 1985 como uma categoria tributária pela prestação exigível pela ocupação do domínio público, sustentando que não era mais necessário forçar a interpretação da Lei para qualificar o cânon como uma taxa de autorização administrativa pela perturbação ou dano, pois as prestações exigíveis pela ocupação do domínio público voltaram a ter a consideração legal das taxas. Portanto, segundo esta decisão, as prestações exigíveis pela ocupação do domínio público regressam a ter consideração legal de taxas. Nesse mesmo sentido, a doutrina passou a compreender que dogmaticamente o tributo era uma taxa por ocupação do domínio público, contudo, a reforma realizada pela LTPP forçou a interpretar que se tratava de uma taxa pelo serviço ou atividade de autorização administrativa do efluente, para assim continuar sendo uma taxa pelo serviço ou atividade de autorização administrativa do efluente, e assim continuasse sendo uma taxa, e não um preço público por ocupação do domínio público<sup>841</sup>. Assim, seguindo esta linha de interpretação jurisprudencial e doutrinária

---

<sup>840</sup> PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 27.

<sup>841</sup> PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 24; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pp. 240 e 241.

atribuída à LA de 1985, em consequência, o tributo de efluentes do art. 85 da Lei de Costas também deveria por similitude ser interpretado como uma taxa pela ocupação do domínio público, que possuía um destino especial (cf. art. 85.3, segunda parte, o tributo será destinado às atuações de saneamento e melhora da qualidade das águas do mar), e por ser gestionado por órgãos alheios à Administração financeira (art. art. 85.3, terceira parte) deve ser qualificado como extrafiscal.

Esta interpretação culminou posteriormente na Lei 25/1998, 13 de julho, de Prestações Patrimoniais de Caráter Público, que adapta a normativa das taxas e preços públicos em sua disposição final primeira, inciso 6, consolidando que o “cânon de efluentes autorizados” da LA de 1985 seria uma taxa<sup>842</sup>, definição esta que por uma análise de similitude poderia ser diretamente trasladada ao tributo de efluentes da Lei de Costas, embora não expressamente referido na citada Lei.

Apesar deste posicionamento majoritário de que o tributo em questão seria uma taxa pela ocupação do domínio público, acreditamos que foi apenas com a STC 149/1991, de 4 de julho, que tratou do caso específico do tributo de efluentes da Lei de Costas, que surgiu de forma definitiva uma solução para a interpretação dos até então tributos sobre efluentes instituídos. Em concreto, a STC 149/1991 determinou que o valor arrecadado pelo tributo sobre efluentes da Lei de Costas era destinado às atuações de saneamento e à melhora da qualidade das águas do mar, atuações estas em um espaço cuja titularidade pertence ao Estado e cuja preservação é função da própria Administração Estatal. A decisão enfatizou que razão existencial do tributo não é a atividade administrativa em si (que já é previsto no art. 86 da Lei de Costas), nem a eventual ocupação do domínio público marítimo-terrestre pelos emissores dos efluentes (já previsto no art. 84 da Lei de Costas), mas sim a perturbação ou dano que é causado nas águas marítimas pela receção dos efluentes e, em consequência, seja qual for a Administração que o arrecade, seu destino deverá ser o saneamento e a melhora da qualidade das águas do mar (STC 149/1991, FJ Título IV.B). Segundo nossa opinião, esta conclusão é a mais acertada, considerando que pôs fim a uma discussão que

---

<sup>842</sup> O art. 61.2.b), da Lei 25/1998, preceitua que as utilizações privativas ou aproveitamentos especiais do domínio público hidráulico e marítimo-terrestre, seguirão regulando-se pela LA de 1985, e pela Lei de Costas.

forçava interpretações para poder aceitar o tributo como sendo uma figura tributária a qual não correspondia (não era nem uma taxa pela autorização, nem uma taxa pelo uso do domínio-público), solucionando e atribuindo corretamente ao gravame a categoria tributária imposto.

Nesse sentido, embora tenha TC proferido diferentes interpretações para figuras tributárias idênticas sobre os efluentes da LA de 1985 e da Lei de Costas, em que no primeiro, reconhecia que seria uma taxa pela ocupação do domínio hídrico e, no segundo, reconhecendo um tributo extrafiscal destinado ao saneamento e melhora da qualidade das águas do mar, portanto um imposto, e mesmo com a última designação da Lei 25/1998 de que os tributos em questão deveriam ser interpretados como taxas pela uso ou ocupação do domínio público, defendemos que não há porque forçar outra interpretação de que os tributos em questão são impostos extrafiscais, tanto pelos elementos de identificação, como pelos elementos de quantificação. Defendemos de forma veemente que houve um equívoco na linha interpretativa majoritária que veio a influenciar por vários anos a doutrina, jurisprudência e até mesmo a legislação<sup>843</sup>, contudo que veio a ser corrigida com os mais recentes tributos ambientais instituídos na Espanha, atribuindo aos tributos ambientais a figura tributária imposto, conforme também preferimos adotar (*vid.* tópico II.3.).

Primeiramente, deve-se observar que tanto a LA de 1985 como a Lei de Costas previam tributos específicos pela ocupação do domínio público (art. 104 da LA de 1985 e art. 84 da Lei de Costas), o que nos leva a crer que a vontade do legislador realmente foi instituir um tributo ambiental extrafiscal para desencorajar a emissão de efluentes nas águas, sejam continentais sejam marinhas, e não um tributo pelo uso ou ocupação do domínio público. Por outro lado, acreditamos que a incerteza formal com o qual foram instituídos estes tributos (denominando-os de cânones, seja pela dificuldade de encaixar em alguma das categorias tributárias ou para evitar qualquer efeito negativo eleitoral com a instituição de um tributo, cf. tratamos no tópico II.3.) levou com que os juristas tivessem que acomodar esta nova exigência econômico-político-social materializada nestas legislações como uma taxa pelo uso ou ocupação do domínio público, categoria que correspondia à

---

<sup>843</sup> Como no caso da Lei 25/1998, que classificou o cânón de efluentes da LA de 1985 como uma taxa, e na TRLA, que denominou o tributo de efluentes como sendo uma taxa.



melhor interpretação dos conhecimentos tributários-jurídicos da época. Detaque-se também que apesar deste entendimento, a doutrina ainda teve que desviar sua interpretação para poder aplicar o tributo, já que por força da redação original LTPP o uso ou ocupação do domínio público deveria ser tratado como um preço público, o que obrigou com que houvesse que desviar a interpretação do tributo para entendê-lo como uma taxa pelo serviço administrativo de autorização, o que posteriormente foi corrigido com a STC 185/1995, que admitiu a possibilidade de taxas pelo uso ou ocupação do domínio público.

Apesar destes entendimentos, surgia concomitantemente a dúvida em relação à obrigação legislativa instituída de que o tributo teria que recair sobre os efluentes autorizados, ou seja, que deveria haver uma autorização prévia antes de se tributar pelos impactos negativos causados pelos efluentes no meio ambiente marinho. Assim, novamente, apesar de supostamente dirimidas as questões relacionadas à natureza tributária da figura instituída, observava-se que a autorização era um pré-requisito para poder se tributar tais despejos. Nesse sentido, entendemos que a *mens legislativa* de instituir um tributo extrafiscal<sup>844</sup> teve que ceder à uma linha interpretativa que possibilitasse a aplicação do tributo, qual seja, a de considerar um verdadeiro imposto ambiental como uma simples taxa de autorização administrativa, mesmo que os elementos característicos do tributo não estivessem desenhados nesse sentido. Portanto, apesar do raciocínio da STC 149/1991, que compreende que a vontade do legislador foi de instituir um tributo de natureza extrafiscal, não estando direcionada nem à autorização do despejo, nem ao uso ou aproveitamento do domínio público (que já são regulados em artigos próprios, arts. 86 e 84 respectivamente, na Lei de Costas), não se pode negar que um tributo sobre efluentes exige uma indispensável autorização, que vinha prevista mas não normatizada, fazendo com que se tivesse que interpretar o

---

<sup>844</sup> Por outro lado, discordamos do posicionamento dos insígnis doutrinadores PAGÉS I GALTÈS PAGÉS e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ que defendem que se trataria de uma taxa parafiscal, considerando que, conforme estudado no tópico II.2.1., os tributos podem ter natureza extrafiscal e esta natureza está prevista no ordenamento jurídico espanhol, não havendo porque considerá-los como parafiscais (Cf. PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 27; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 241).

tributo como a própria taxa de autorização<sup>845</sup>. É justamente por isso, conforme veremos ao longo do Capítulo IV, que se torna necessário dissociar a taxa pela autorização administrativa (taxa pela fiscalização e controle) do tributo ambiental propriamente dito, para evitar que haja impedimentos formais de qualquer natureza que limitem ou impossibilitem a aplicação do tributo ambiental. Desta forma, conforme o art. 85 da Lei de Costas, o *fato gerador* do tributo teve que ser forçosamente interpretado como a própria atividade da Administração em conceder autorização<sup>846</sup>.

Nessa esteira, a legislação estipula que não haverá fato gerador se o despejo produzido com autorização não for poluente<sup>847</sup>. Portanto, para a existência do fato gerador exigem-se dois requisitos: a) autorização para o efluente; e b) que este efluente seja poluente<sup>848</sup>. Portanto, se o despejo se produz sem autorização, não haverá fato gerador, mas sim uma infração pela execução de efluentes sem o devido título administrativo, cf. art. 90.b), da Lei de Costas<sup>849</sup>. Nessa planura, a Administração poderia sancionar a realização de despejos existentes e não autorizados, ou poderia dar cobertura legal, através de uma autorização provisional até que não se aplicasse a definitiva, solução esta que era benéfica ao administrado, contemplado pelo caráter transitório do então novo direito

---

<sup>845</sup> Com relação à autorização e a aplicação de tributos com finalidade ecológica, GARCÍA NOVOA ao tratar do cânon instituído pela TRLA, defende que por haver desaparecido a vinculação do tributo com a autorização para despejar, não há mais um nexo com uma atividade administrativa, o que faria com que o tributo fosse compreendido como um imposto com finalidade ecológica (cf. GARCÍA NOVOA, C. "La Propuesta de Directiva Marco de política de aguas y la reforma de la Ley de Aguas de 1999", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, pp. 41-42).

<sup>846</sup> A contrario *sensu* ADAME MARTÍNEZ acredita que o tributo é por sua natureza uma taxa de autorização, bem como pela realização dos serviços de manutenção da qualidade das águas do mar que podem ser gerados pela prática destas atividades contaminantes (cf. ADAME MARTÍNEZ, F. "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", *cit.*, p. 33).

<sup>847</sup> Além do mais, se proíbe, em qualquer caso, os despejos de águas residuais na zona de servidão de proteção (zona de 100 metros de terra medida desde o limite interior da ribeira do mar, cf. art. 23, da Lei de Costas) e na zona de influência (no mínimo de 500 metros a partir do limite interior da ribeira do mar, art. 30, da Lei de Costas).

<sup>848</sup> *Vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, *cit.*, 1991, p. 50; e TOLEDO JAUDENES, J. "El principio 'quien contamina paga' y el canon de vertidos", *cit.*, p. 323.

<sup>849</sup> Desta forma, no caso dos efluentes poluentes, antes da incidência do tributo, o solicitante deveria justificar previamente a impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para o tratamento ou eliminação dos referidos efluentes, cf. art. 57.2, da Lei de Costas. De todas as formas, o mesmo artigo, proíbe a emissão de efluentes ou introdução de formas de energia que possam por em perigo ou causar prejuízo superior ao admissível para a saúde pública e natureza, nos termos da normativa vigente. Contudo, este art. 57.2, da Lei de Costas, foi declarado inconstitucional pela STC 149/1991, em decorrência da inconstitucionalidade e nulidade declarada em relação ao art. 34 e dos artigos referidos por este artigo.

instituído<sup>850</sup>. Ainda, podia se conceder a autorização para despejar e, posteriormente, se não se produzisse tal despejo ou se realizasse em uma quantidade menor que a prevista, sendo insuficiente para poluir, acarretaria na inexigibilidade do tributo, justamente pela inatividade ou inexistência do serviço público e, em consequência, não haveria obrigação de pagar o tributo por não haver fato gerador ou pelo mínimo isento<sup>851</sup>.

A Lei de Costas não especifica qual Administração será a que receberá o tributo, limitando-se a sinalar que será recebido pela Administração que outorgue a autorização do efluente (art. 85.3). Assim, considera-se que o *sujeito ativo* é a Administração outorgante da autorização, enquanto que, apesar de não ser expresso na Lei de Costas e se deduz a partir do fato gerador do tributo, que o *sujeito passivo* é o titular da autorização do despejo<sup>852</sup>. Nesse sentido, a redação original do art. 110.h), da Lei 22/1988, determinava que correspondia à Administração do Estado a competência para a autorização do despejo terra-mar, salvo os industriais e poluentes, sem prejuízo das competências que tivessem as CCAA (cf. art. 114). Este inciso foi declarado inconstitucional pela STC 149/1991, FJ's 4.F e 7.A, que declarou que corresponde às CCAA ou qualquer de seus órgãos encarregados pela outorga, quando assumida a competência para autorizar os efluentes, salvo os efluentes industriais e poluentes, não necessitando de concessão, mas apenas a simples autorização<sup>853</sup>. A mesma decisão enfoca

---

<sup>850</sup> Cf. decisões do TS relacionados com a validade da Ordem de 23 de dezembro de 1986, Sentença de 12 de setembro de 1996 (RJ 6959) e a Sentença de 4 de novembro de 2006, referentes aos arts. 92 e ss. da LA de 1985, bem como aos arts. 295 e ss. do RDPH.

<sup>851</sup> ARRIETA MARTÍN DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, Cuadernos Civitas, Civitas, Madrid, 1991, p. 55

<sup>852</sup> Cf. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 129.

<sup>853</sup> O conceito de "autorização" vem ligado à idéia de remoção de limites, que supõe o estabelecimento de uma proibição prévia, pressupondo um direito preexistente do particular e, portanto, o ato de autorização não amplia a esfera de faculdades do mesmo; não supõe um aumento de seus direitos, mas sim facilita seu exercício (GASPAHRI, P. "Autorizzazione", *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, 1959, p. 510). A autorização se refere a um campo de atuação em aberto, operando como uma condição para a existência do direito de atuar nos termos que as normas o prevejam. (MANZANEDO MATEOS, J. A. *El Comercio Exterior en el Ordenamiento Administrativo Español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1968, pp. 406-407).

que cabe a todas as CCAA a competência para executar a legislação do Estado sobre a proteção do meio ambiente, bem como levar a cabo os atos de execução que implique a aplicação das normas de efluentes seja qual for o gênero deste e seu destino (cf. STC 149/1991, 4 de julho, Título III, FJ 4.F). Assim, se a Comunidade Autônoma assumiu as competências para outorgar a autorização do despejo, será ela ou o órgão autonômico que trate desta matéria que deverá ser considerado o sujeito ativo, conforme visto no tópico III.4.. Reforçando esta teoria, o art. 114 da Lei de Costas estabelece que as CCAA exercerão as competências que, nas matérias de organização territorial e do litoral, portos, urbanismo, efluentes ao mar e demais relacionados com o âmbito da Lei de Costas tenham atribuídas em virtude de seus respectivos Estatutos locais<sup>854</sup>. Isto significa que as CCAA também poderão ser sujeitos ativos dos tributos estabelecidos na Lei de Costas, arts. 84 a 87, quando a Lei e os Estatutos autonômicos o permitam. Nesse sentido, parece lógico sustentar que quando a competência sobre a gestão dos efluentes públicos esteja atribuída à Comunidade Autônoma, o sujeito ativo será a Comunidade Autônoma.<sup>855</sup>

---

Por outro viés, a idéia de “concessão” supõe uma titularidade prévia da Administração, que permanecendo como titular, encomenda a exploração do domínio público ou um serviço público a um particular, que corre os riscos econômicos da empresa (GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, Tecnos, Madrid, 2002, p. 417). Em suma, não se concebe que uma atividade que não constitua um serviço público possa ser objeto de uma concessão. Se a atividade é privada, somente pode sujeitar-se a autorizações (MEILÁN GIL, J. L. “Sobre la determinación conceptual de la autorización y la concesión”, *Revista de Administración Pública*, nº 71, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1973, p. 83).

<sup>854</sup> Observe-se que o art. 120.7, da Lei 53/2002, de 30 de dezembro, limitou a competência autonômica sobre a “organização territorial e do litoral” para o âmbito terrestre do domínio público marítimo-terrestre, sem que a competência autonômica alcance o mar territorial e as águas interiores.

<sup>855</sup> Segundo HERRERA MOLINA, a STC 149/1991 considera que o relevante para determinar quem é o sujeito competente para a regulação do tributo e também a titularidade das somas arrecadadas, não é a competência para autorizar os efluentes, mas sim o destino dos fundos arrecadados. Assim, como estes fundos exercem influência sobre o saneamento das águas marinhas e estes formas parte do domínio público estatal, se chegaria à conclusão de que o tributo de efluentes é um tributo Estatal. O professor defende que se o tributo em questão é uma taxa pelo aproveitamento especial do domínio público e não pela prestação do serviço de depuração (que pode ou não ocorrer na zona costeira); logo, pergunta como seria possível que o destino dos fundos determine o regime de competências? Ainda, se a execução das competências em matéria de meio ambiente correspondem às CCAA, porque as CCAA não possuem competência para executar o saneamento marinho, uma vez que o meio marinho faz parte do meio ambiente? (Vid. HERRERA MOLINA, P.M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 209, e tópico III.4.)

Contudo não vislumbramos este problema, já que consideramos o tributo como um imposto, e não resultaria em qualquer vulneração ao disposto no art. 7.2 da LOFCA, uma vez que este artigo se refere às taxas. Assim, este é mais um dos motivos pelos quais acreditamos que o tributo em questão deve ser considerado um imposto, sendo a fundamentação suscitada firme para entender que quando a competência sobre a gestão dos efluentes públicos está atribuída à Comunidade Autônoma, o sujeito ativo será a Comunidade Autônoma e o tributo terá a consideração de tributo autonômico próprio.

Por outro lado, apesar da interpretação forçada de que o tributo seria a própria autorização (justamente para que fosse aplicado), não se pode negar que da análise que se faz da determinação da base de cálculo, não resta dúvidas que a figura em questão é um imposto, denotando-se a partir do fato que grava um efluente com a finalidade de compensar o custo social provocado pela poluição, *i. e.*, o tributo em questão é um imposto extrafiscal com a função de incentivar atitudes mais corretas ambientalmente, visto que em nenhum momento trata de quantificar o mesmo em função de qualquer serviço administrativo, nem em função do uso ou ocupação do domínio público<sup>856</sup>.

Passando para o estudo dos **elementos de quantificação**, semelhantemente ao art. 105 do texto original da Lei de Águas, o cálculo da quantia a pagar é determinado pela multiplicação da carga poluente do efluente, expressada em unidades de poluição (que é a *base de cálculo*), pelo valor que se designe a cada unidade (alíquota). A unidade de poluição é um padrão convencional de medida, que se fixa regulamentarmente, referindo-se à carga de poluição produzida pelo efluente do tipo “águas domésticas”, correspondente a 1.000 habitantes e no período de um ano. Também por regulamento se fixava a tabela de equivalência para efluentes em águas residuais de outra natureza. Observe-se que o valor da unidade de poluição poderia variar de acordo com os diferentes tipos de costas, podendo o valor ser determinado e revisto de acordo com as previsões das normas sobre qualidade das águas do mar<sup>857</sup>. Contudo, apesar da regulamentação da Lei de Costas pelo Real Decreto 258/1989, de 10 de

---

<sup>856</sup> Em sentido contrário, ao tratar do cânon da LA de 1985, a STS de 19 de setembro de 1994 (Ar. 7.127), estabeleceu que a liquidação do tributo sobre efluentes da LA de 1985 não tem uma aplicação genérica para satisfazer o interesse público, mas sim se aplica, de forma concreta e específica, na proteção e melhora da qualidade das águas, e esta finalidade está integrada no conceito de interesse público que deve ser protegido, possuindo preferência em relação aos interesses particulares derivados da atividade das atividades privadas.

<sup>857</sup> Cf. o anexo II do Real Decreto 258/1989, de 10 de março, se estabelece a normativa geral sobre efluentes de substâncias perigosas desde a terra ao mar, em que se enumeram as seguintes substâncias que por sua toxicidade, persistência e bio-acumulação: a) compostos organohalogenados e substâncias que podem dar origem a compostos desta classe no meio aquático; b) compostos organofosfóricos; c) compostos organoestânicos; d) substâncias na que esteja demonstrado seu poder cancerígeno no meio aquático ou transmitido por meio deste; e) mercúrio e compostos de mercúrio; f) cádmio e compostos de cádmio; g) óleos minerais persistentes e hidrocarbonetos de origem petrolífero persistentes; h) materiais sintéticos persistentes que possam flutuar, permanecer em suspensão ou fundir-se e causar prejuízo a qualquer utilização das águas. Atente-se que este Real Decreto ainda continua vigente.

março, o cânon de efluentes não foi desenvolvido regulamentarmente, não vindo a se tornar por si só operativo<sup>858</sup>.

Outrossim, a Lei de Costas não contemplou nenhum caso de isenção ou bonificação, à exemplo dos mais recentes impostos ambientais, conforme veremos a seguir no imposto sobre efluentes nas águas litorâneas de Andaluzia. Quanto às infrações e sanções tributárias, se aplica a normativa geral da LGT. Entretanto, o art. 79.1.c), da Lei de Costas, prevê que no caso de não pagamento do tributo, deverá ser aplicada uma peculiar sanção acessória não pecuniária. Esta sanção surge quando o sujeito passivo não pagar o tributo em um prazo superior a um ano, e que consistente na declaração da caducidade da autorização e concessão para a ocupação do domínio público marítimo-terrestre pela Administração, após prévia audiência com o titular.

O legislador não se ocupa de regular expressamente o exercício fiscal, nem o momento da ocorrência do fato gerador. Entretanto, a Lei de Costas alude que a unidade de poluição (base de cálculo) será fixada com referência ao período de um ano (art. 85.2, da Lei de Costas), de onde se pode deduzir que a obrigação de satisfazer o tributo é de caráter periódico e anual. E como o fato gerador teve que ser considerado como a outorga da autorização do despejo (art. 85.1) tudo aponta que o momento da ocorrência do fato gerador se produz no momento da outorga da autorização.

Por fim, deve-se destacar que além de este tributo não ter sido aplicado pela falta de regulamentação que desenvolvesse o tributo sobre efluentes, acreditamos que o mesmo veio a se tornar inócuo com a entrada em vigor da Lei 16/2002, de 1 de julho, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição (PCIP), que em sua disposição derogatória única, sobre incidência na legislação setorial sobre a concessão de determinadas autorizações ambientais, determina que são derogadas todas as disposições que contravenham o estabelecido na referida Lei, fazendo referência expressa no inciso 2 às atividades industriais incluídas no âmbito de aplicação da Lei, as prescrições estabelecidas na legislação setorial da

---

<sup>858</sup> Deve-se constar aqui a crítica que a maior parte da doutrina que não faz qualquer menção o a inoperatividade desta norma Nesse sentido, *vid.* LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki. "La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia ambiental", *Ingurugiroa Eta Zuzenbidea (leZ): Ambiente y Derecho*, nº. 6, Europar Ikerten Taldea, Bilbao, 2008, p. 156.

TRLA e Lei de Costas referentes aos procedimentos de solicitação, concessão, revisão e cumprimento das autorizações ambientais para realizar despejos nas águas continentais de bacias intracomunitárias, reguladas no TRLA, e nas autorizações de despejos ao domínio público marítimo-terrestre, desde a terra ao mar, reguladas na Lei de Costas<sup>859</sup>. Destaque-se também que o art. 11.3 desta Lei estipula que a “autorização ambiental integrada” deverá ser outorgada sem prejuízo às autorizações e concessões que são exigidas pela ocupação do domínio público, nos termos da TRLA e da Lei de Costas, ressalvando como excetuadas desta regra as autorizações para realizar efluentes nas águas continentais e ao domínio público marítimo-terrestre, desde a terra ao mar, que estarão incluídas na “autorização ambiental integrada”. Contudo, a PCIP exige para a solicitação da “autorização ambiental integrada”, que seja apresentado, dentre outros documentos que podem ser exigidos pelas CCAA, a documentação exigida pela legislação de águas para a autorização dos efluentes às águas continentais e pela legislação de costas para a autorização do efluente da terra ao mar (cf. art. 12.1.c)).

A nova regulação que deriva da Lei 16/2002 regula exhaustivamente a denominada “autorização ambiental integrada”, que desde a perspectiva administrativa não é nada mais que uma regulação específica de um objeto comunitário que desenvolve uma política comunitária, transversal e selecionada sobre a legislação do Estado, coordenadamente com o mandato constitucional pelo qual os poderes públicos assegurarão pela utilização racional de todos os recursos naturais, com o fim de proteger e melhorar a qualidade de vida, e defender e restaurar o meio ambiente. Assim, compreendido o meio ambiente como um bem público indivisível, um bem de domínio público, em terminologia administrativa, em que sua adequada proteção exige autorizações administrativas.

---

<sup>859</sup> Não foram derogados o disposto nos arts. 5.b, 12.1.c e 12.1.e, 19.3, 22.1.g, 26.1.d, 26.e e 31, da Lei de Costas.

### **III.6. Tributos ambientais autonômicos sobre efluentes terra-mar**

Como analisado anteriormente nos tópicos II.2.3. e III.4., para que uma Comunidade Autônoma possa estabelecer um tributo precisa concorrer uma dupla competência, material e tributária. Nesse sentido, há o reconhecimento constitucional do princípio da instrumentalidade fiscal na esfera da imposição autonômica e, portanto, o reconhecimento da competência do Estatuto de Autonomia das CCAA para o estabelecimento de normas tributárias adicionais às estatais, a exemplo da matéria de proteção ambiental. Ou seja, há a corresponsabilidade das CCAA e no atual estágio de desenvolvimento do Estatuto Autonômico e com a nova reforma do art. 6.3 da LOFCA (que passou a permitir que as CCAA tributem sobre matéria gravada pelos Entes Locais), carece de sentido qualquer interpretação restritiva da LOFCA que outrora podia se cogitar neste ponto<sup>860</sup>.

Por outro lado, como visto anteriormente, apesar da atribuição da competência em matéria de efluentes ao mar para as CCAA, por força do art. 114 da Lei de Costas, observa-se que esta matéria decorre diretamente da competência sobre as matérias ambientais. Assim, todas as autoridades espanholas acumulam competência ambiental e portanto sobre efluentes: o Estado possui competência exclusiva sobre a legislação básica sobre proteção do meio ambiente (art. 149.1.23 da CE), ao passo que as CCAA podem assumir competências de desenvolvimento da legislação básica estatal, estabelecendo, inclusive, normas adicionais de proteção e execução normativa (art. 148.1.9 da CE). Desta forma, as faculdades normativas sobre efluentes ao mar e ambientais estão compartilhadas entre os referidos entes territoriais.

Consequentemente, existindo a competência tributária e sobre efluentes ao mar, poderão as CCAA exercer o seu poder tributário e estabelecer uma figura que grave os efluentes poluentes ao mar, por meio da criação de um tributo próprio que substitua o tributo previsto na Lei de Costas Estatal, conforme assentada na STC 149/1991. Sob este prisma permissivo, a seguir analisar-se-á a

---

<sup>860</sup> Outro não era o seu efeito, além de contribuir para reduzir a potestade tributária autonômica.



tributação sobre os efluentes terra-mar, iniciando-se pela Comunidade Autónoma de Andaluzia, que, muito embora não tenha sido a primeira legislação sobre o assunto, nos permite uma melhor compreensão dos demais tributos das CCAA, por incorporar elementos comuns aos demais tributos autonômicos, permitindo assim que se possa abordar de forma mais sistemática e menos repetitiva os aspectos que envolvem o tema.

### III.6.1. Andaluzia

Na esfera de atuação de Andaluzia, a Lei Orgânica 6/1981, de 30 de dezembro<sup>861</sup>, do Estatuto de Autonomia de Andaluzia, em seu art. 12.3.5, declara que esta Comunidade Autónoma exercerá seus poderes, entre outros, com o objetivo básico de fomentar a qualidade de vida do povo andaluz, através da proteção da natureza e do meio ambiente. Para isso, esta Comunidade Autónoma possui competência exclusiva em matéria de montanhas, aproveitamentos, serviços florestais e meios pecuários, marisma e lagoas, pastos, espaços naturais protegidos e tratamento especial em zonas de montanha (cf. art. 13 da LO 6/1981), sem prejuízo do disposto no art. 149.1.23 da CE. Além disso, corresponde à referida Comunidade, no marco da regulação geral do Estado, o desenvolvimento legislativo e a execução do meio ambiente (art. 15.1.7, do Estatuto de Autonomia de Andaluzia)<sup>862</sup>.

Assim, em consonância com a Lei de Costas, através da Lei 7/1994, de 18 de maio<sup>863</sup>, a Lei de Proteção Ambiental de Andaluzia, fixou um tributo para a autorização dos efluentes, sendo desenvolvido e regulado pelo Decreto 14/1996, de 16 de janeiro, o Regulamento da qualidade das águas litorâneas de Andaluzia,

---

<sup>861</sup> BOE nº 9, de 11/01/1982.

<sup>862</sup> Comparando os impostos ecológicos com os impostos indiretos em Andaluzia, verificamos que no ano de 2006, 17.045.197 euros foram arrecadados por impostos ecológicos, em comparação aos 8.227.370.928 euros arrecadados pelos impostos indiretos, enquanto que a arrecadação total foi de 11.909.471.558 euros arrecadados. Ou seja, os impostos ecológicos somente arrecadaram 0,14% em relação aos impostos indiretos, ao passo que em relação ao total de arrecadação, representariam um valor simbólico. Entretanto, a relevância dos tributos ecológicos não se mede por seu potencial arrecadatório, visto que o objetivo desses tributos não é arrecadar, mas melhorar as técnicas nos processos produtivos, diminuindo assim a poluição e proporcionando uma menor arrecadação. Cf. MARTÍN MORENO, J. L. "Tributación y ecología en el marco jurídico del siglo XXI: especial referencia a Andalucía", *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, nº 4, Junta de Andalucía, Andalucía, 2008, p. 95.

<sup>863</sup> BOE nº 156, de 01/07/1994.

que gravou a autorização dos efluentes e reconheceu a natureza de taxa para a autorização, então denominada de cânon. Essas legislações que tratavam das autorizações para a realização dos despejos líquidos, foram derogadas posteriormente pela Lei de Gestão da Qualidade Ambiental de Andaluzia, Lei 7/2007, de 9 de julho<sup>864</sup>, especificamente arts. 80.b, 84 a 88, conforme analisado a seguir.

#### ***III.6.1.1. Cânon de efluentes de Andaluzia***

Em desenvolvimento das supramencionadas competências, o legislador Andaluz aprovou a Lei 7/1994, de 18 de maio, de Proteção Ambiental, que pretende melhorar, entre outras, a qualidade das águas litorâneas, regulando um estatuto jurídico dos efluentes que são despejados neste recurso natural. Esta Lei de Proteção Ambiental de Andaluzia trouxe a proteção do meio ambiente como uma necessidade social e um direito coletivo dos cidadãos, argumentando em sua exposição de motivos que as sociedades desenvolvidas precisam de instrumentos que contribuam para a melhora da qualidade de vida e melhor aproveitamento e uso dos recursos naturais. Esta Lei trata sobre as consequências e responsabilidades provocadas pela ação inadequada da iniciativa pública e privada, ou mesmo dos cidadãos, que possam acarretar na limitação do uso dos recursos naturais e na qualidade de vida da sociedade em Andaluzia. Mais especificamente, em seu Título III trata da qualidade ambiental do ar, efluentes e águas litorâneas, trazendo como objetivos gerais a gestão para melhorar e corrigir os fatores e os efeitos que modificam a situação destes recursos.

Segundo a Lei 7/1994, a proteção do litoral constitui um elemento essencial desta norma, sendo que este espaço da Comunidade Autônoma de Andaluzia é um objetivo primordial de interesse econômico e ambiental. Assim, o Capítulo III desta norma, em seu art. 55 (atualmente derogado pela Lei 7/2007) obrigava que houvesse a correspondente autorização administrativa para qualquer

---

<sup>864</sup> BOJA nº 143, de 20/07/2007.

forma de efluentes<sup>865</sup>. Eram proibidos todos os despejos, qualquer que fosse sua natureza e estado físico, que incidam direta ou indiretamente desde a terra a qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre, sem a correspondente autorização para realizá-los. A infração deste dispositivo gerava a responsabilidade administrativa, sem prejuízo de serem exigidos na via penal, civil, ou de outra ordem em que pudessem incorrer os agentes poluidores. Além do mais, se proíbe, em qualquer caso, os despejos de águas residuais na zona de servidão de proteção (zona de 100 metros de terra medida desde o limite interior da ribeira do mar, cf. art. 23, da Lei de Costas) e na zona de influência (no mínimo de 500 metros a partir do limite interior da ribeira do mar, art. 30, da Lei de Costas).

No que tange especificamente à qualidade das águas litorâneas, o objetivo desta legislação era buscar responder à legislação básica estabelecida na Lei de Costas, especificamente ao art. 114, estipulando um tributo sobre os efluentes. Esse tributo tinha caráter progressivo e finalista, permitindo, por um lado, a designação equitativa de cargas em razão da perturbação ou do dano que se causa na água do mar, originada pela receitação dos efluentes, e, por outro lado, sua aplicação tinha o objetivo de corrigir o sistema de saneamento e melhorar da qualidade das águas do mar, conforme exposição de motivos da Lei 7/1994.

No que tange aos **elementos de identificação**, o art. 26, do Decreto 14/1996, de 16 de janeiro<sup>866</sup>, pelo qual se aprova o Regulamento da Qualidade das Águas Litorais, denominou esse tributo de “cânon de efluentes”. Em relação à

---

<sup>865</sup> A outorga das autorizações do efluente ficava sob responsabilidade da Agência de Meio Ambiente (isso não eximia da necessária concessão para a ocupação do domínio público marítimo-terrestre - art. 57.1, da Lei 7/1994). Todas as autorizações outorgadas eram inscritas em um Registro da Agência de Meio Ambiente, na forma do regulamento que o determinava. Ainda, era exigida uma fiança específica para as autorizações dos despejos, independente da taxa correspondente, com a finalidade de garantir o cumprimento das condições impostas nas autorizações, cuja quantia era equivalente a um semestre do cânon de efluentes (cf. art. 62 da Lei 7/1994 e art. 30.1, do Decreto 14/1996).

A fiança era constituída no momento em que se iniciava o procedimento de tramitação da autorização do efluente (cf. art. 24.3, do Decreto 334/1994, de 4 de outubro, pelo qual se regula o procedimento de para a tramitação de autorizações de efluentes ao domínio público marítimo-terrestre e de uso da zona de servidão de proteção; *vid.* também art. 30.3, do Decreto 14/1996). Esta fiança era passiva de revisões periódicas de acordo com as variações do cânon de efluentes, tinha caráter irrevogável e de execução imediata por ordem da Agência de Meio Ambiente. Era devolvida no vencimento da autorização, salvo se houvesse renúncia ou caducidade, e com a devida dedução por quantidades à título de penalidades e responsabilidades que houvesse cometido o seu titular (*vid.* art. 30.1, do Decreto 14/1996).

<sup>866</sup> BOJA nº 19, de 08/02/1996.

natureza deste tributo, torna-se conveniente lembrar que a LGT não reconhece formalmente o cânon como uma categoria tributária. Portanto, inicialmente, deve-se esclarecer a verdadeira natureza deste tributo. A questão que se levanta é que como é possível que tanto o Estado como as CCAA tenham chamado de cânones os tributos que tenham estabelecidos sobre diversos aspectos do ciclo hídrico, quando o cânon nem sequer existe como categoria tributária independentemente.

Como tratado anteriormente, os cânones tradicionalmente vieram via de regra associados à contraprestação pelo uso do domínio público e estão associados à ideia de taxas e preços públicos. A utilização desta denominação pode se dar tanto pela dificuldade ou incapacidade de defini-lo dentre uma das figuras tributárias (que às vezes parece juntar características dos impostos e taxas simultaneamente em uma figura autônoma), ou, como prefere se referir maior parte da doutrina, aparenta que tanto os legisladores Estatal como os autonômicos quiseram utilizar o termo cânon para evadir de sua responsabilidade fiscal e, em último caso, o custo eleitoral que se deriva do estabelecimento de tais tributos, tendo em vista que este termo aparenta ter conotações menos negativas que os impostos, taxas ou contribuições especiais<sup>867</sup>. Não obstante, acreditamos que esta figura, assim como todas as demais, independentemente da denominação que tenha, possui uma natureza tributária que se subsumi em uma das três categorias tradicionais citadas<sup>868</sup>.

Conforme o art. 26.2, do Decreto 14/1996, esse tributo incidia sobre a carga poluente dos despejos autorizados<sup>869</sup>, portanto, nada tinha a ver com o custo da autorização dos efluentes, isto é, não era uma taxa por concessão de um aproveitamento especial do domínio público marítimo, em razão do valor de mercado deste bem. A autoridade competente para proteger o meio ambiente não

---

<sup>867</sup> VICENTE DE GARCIA, J. e ADAME MARTINEZ, F. *Regime Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 3.

<sup>868</sup> SIMÓN ACOSTA, E. "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, nº 32, 1981, p. 604. No mesmo sentido, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, cit., p. 28; SANCHEZ PEDROCHE, J. A. "La tributación medioambiental: ¿Sólo un tema de moda?", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, nº 242, 1996, pp. 826 e ss.; PATÓN GARCÍA, G. *El Principio de Autonomía en el Ámbito Tributario: en Especial, el Impuesto Castellano-Manchego sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente*, Ediciones Parlamentarias de Castilla-La Mancha, 2005, p. 59.

<sup>869</sup> O art. 26.2, do Decreto 14/1996, foi derogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

realizava qualquer mensuração de parâmetros relacionados com o valor do bem ambiental, nem os elementos de quantificação estavam relacionados com o custo do serviço, mas sim o tributo podia ser eventualmente corrigido em função dos despejos reais e cuja quantificação poderia se relacionar com o custo do serviço, conforme já estudado no tópico *III.5. sobre o cânon de efluentes da Lei Costas*. Assim, acreditamos que o tributo estava adstrito aos objetivos ambientais<sup>870</sup>, o que, ao nosso juízo, melhor se configura como um imposto, na medida em que não havia uma cobrança pelo uso do domínio público marítimo-terrestre, nem por um serviço administrativo em concreto, ao passo em que os elementos de quantificação não apresentavam qualquer valor que projetasse o interesse em configurá-lo como uma taxa. Não obstante, não havia legislação que previsse a autorização dos efluentes, ou seja, um pré-requisito para a aplicação deste tributo, o que poderia fazer com que houvesse duas saídas: a) o tributo seria a própria autorização administrativa, para que viesse a ser aplicado, e portanto considerando-o como uma taxa pela autorização; ou b) o tributo não seria aplicado por uma falta de normativa que estipulasse a autorização das emissões.

Portanto, igualmente ao que foi analisado na LA de 1985 e Lei de Costas, a autorização era um pré-requisito para que se pudesse realizar o despejo, o que, segundo doutrina majoritária, reduzia o tributo a uma autorização por supostamente ser este o ato mais importante. Segundo esta teoria, a autorização é o fato gerador, porque se o despejo se realiza sem autorização administrativa prévia, não se daria sequer a hipótese para dar nascimento a uma taxa, mas sim a uma infração administrativa<sup>871</sup>. Contudo, da análise da base de cálculo, que se determina pela quantidade de efluente poluente despejado, aparenta-se estar diante de um imposto e não de uma taxa (STC 149/1991, FJ 4). Assim, o fato de se onerar um efluente com a finalidade de compensar o custo social provocado pela poluição, nos faz reflexionar se realmente não estamos diante de um imposto, figura que pode ter uma finalidade extra-arrecadatória. Conforme vimos no estudo de caso da Lei de Costas e na LA de 1985, que a autorização para despejar é o

---

<sup>870</sup> Em doutrina contrária, HERRERA MOLINA defende que seria uma taxa extrafiscal (HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 131 e ss., e vid. tópico III.5.).

<sup>871</sup> Nesse sentido, vid. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 229.

pressuposto existencial do tributo, mas que a figura por sua estrutura responde muito mais a um imposto do que propriamente a uma simples autorização pelo uso ou aproveitamento especial do domínio público marítimo-terrestre. A interpretação do tributo como uma taxa pela autorização é incongruente com os elementos de identificação e de quantificação destes tributos, conforme já amplamente justificados quanto tratamos do cânon de efluentes da Lei de Costas.

No que tange à afetação, o tributo tinha um caráter finalista. Tanto o art. 61, da Lei 7/1994<sup>872</sup>, como o art. 26.3, do Decreto 14/1996<sup>873</sup>, previam que a aplicação das arrecadações deste tributo deveriam ser destinadas na atuação de vigilância do cumprimento dos níveis de emissões autorizadas, assim como no financiamento de atuações e obras de saneamento e na melhora da qualidade das águas do litoral. Como se observa, este tributo estava afetado à finalidade extrafiscal ambiental<sup>874</sup>, sendo o destino de sua arrecadação, segundo a redação da Lei, relacionado com os serviços de conservação e proteção da natureza das águas costeiras do mar. Não obstante, identicamente à Lei de Águas e à Lei de Costas, não podemos identificar o tributo apenas pela suposta afetação, visto que apesar de ser afetação a uma questão ecológica uma característica dos tributos ambientais, não é por si só um elemento definitório, devendo se analisar seus elementos de identificação e quantificação para poder determinar a verdadeira natureza jurídica do tributo. Assim, apesar da Lei estipular que o tributo está vinculado aos “serviços” relacionados com a conservação e proteção da natureza marinha, esta afetação meramente retórica não parece coadjuvar com a vinculação que se exige quando da estipulação dos elementos de quantificação, que não possuem relação com o valor de qualquer serviço administrativo, mas com a qualidade e volume de substâncias poluentes emitidas<sup>875</sup>.

---

<sup>872</sup> Derrogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>873</sup> O art. 26.3, do Decreto 14/1996, foi derrogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>874</sup> Vid. tópicos I.1. e I.2., e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 240.

<sup>875</sup> Nesse panorama, dentro do que foi estudado na classificação dos tributos ambientais no tópico II.1.3., conclui-se que este tributo era um tributo ambiental propriamente dito, na medida em que seu objetivos principais são incentivar a proteção contra a poluição e a melhora do meio ambiente marinho, ao passo que a possível racionalização da água pelo incremento no preço ao consumidor final, seria apenas um resultado colateral e secundário.

O *fato gerador* era considerado como a perturbação ou o dano causado na água do mar, originada pela receitação de efluentes. Em outras palavras, a emissão de efluentes desde a terra ao bem de domínio público marítimo-terrestre, conforme se conclui do art. 61, da Lei 7/1994, e do art. 26, do Decreto 14/1996. Nesse sentido, apesar do raciocínio da STC 149/1991, que compreende que a vontade do legislador foi de instituir um tributo de natureza extrafiscal, não estando direcionada nem à autorização do despejo, nem ao uso ou aproveitamento do domínio público, não se pode negar que um tributo sobre efluentes exige uma indispensável autorização, que vinha prevista mas não normatizada, fazendo com que se tivesse que interpretar o tributo como a própria taxa de autorização<sup>876</sup>. Foi isso que obrigou que o *fato gerador* desse tributo tivesse que ser forçosamente interpretado como a própria atividade da Administração em conceder

---

MERINO JARA chega à diferente conclusão quando trata do cânon de água do País Vasco, acreditando que não se trata de um tributo ambiental próprio, mas sim um tributo ordinário que tem por objeto fins ambientais, que segundo nossa classificação trataria de um tributo relacionado às questões ambientais. O autor defende sua tese segundo o Parecer (*Ditame*) 76/2004, de 30 de setembro, que estipula que “ao agregar um custo adicional ao consumo se incentiva o uso eficiente da água, contribuindo para lograr os objetivos da Diretiva 2000/60/CE”. Para o mesmo autor, ao se vincular fins ambientais ao tributo, conforme a STC 273/2000, se garante “a efetiva consecução de um interesse de relevância constitucional, com é a melhora da qualidade ambiental das águas (art. 45), já que se permitiria realizar obras e ações necessárias para alcançá-la, para o qual é preciso contar com os recursos financeiros necessários” (cf. MERINO JARA, I. “El canon del agua del país Vasco”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, Dykinson, Madrid, mar-abr 2009, p. 42).

Realmente, se um tributo sobre a água é incrementado por um valor adicional com o objetivo de desincentivar o consumo da água, realmente estaríamos diante de um tributo relacionado à questão ambiental, posto que o objeto-fim principal do tributo é arrecadar o valor dos gastos que a Administração tem em prestar o serviço de fornecimento daquela água. Este acréscimo desincentivador, que incrementa um tributo já existente e agrega ao custo da água um valor extra, é um fim secundário. O que se busca é alcançar a cobrança do valor real do serviço e do bem ambiental, situação que é completamente distinta quando se cria um tributo apenas para conter ou melhorar a qualidade dos despejos de efluentes poluentes, em que seu objeto-fim é exclusivamente dedicado ao fim ambiental, e outras consequências, como aumento do custo de água ou redução na produção daninha, são reflexos dessa nova tributação ambiental em sentido próprio, ou seja, se estes fins secundários serão ou não atingidos, não fazem parte do propósito existencial desses tributos sobre efluentes, representando apenas alguns dos meios para atingi-lo.

<sup>876</sup> Nesse sentido, GARCÍA NOVOA defende que por haver desaparecido a vinculação do tributo com a autorização para despejar, não há mais um vínculo com uma atividade administrativa, o que faria com que o tributo fosse compreendido como um imposto com finalidade ecológica (cf. GARCÍA NOVOA, C. “La Propuesta de Directiva Marco de política de aguas y la reforma de la Ley de Aguas de 1999”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, pp. 41-42).

autorização<sup>877</sup>. Assim, não há fato gerador se o despejo produzido com autorização não for poluente<sup>878</sup>. Portanto, se o despejo se produz sem autorização, não haverá fato gerador, mas sim uma infração pela execução de efluentes sem o devido título administrativo<sup>879</sup>. Consequentemente, os efluentes não autorizados deveriam ser sancionados<sup>880</sup>.

O art. 61, da Lei 7/1994<sup>881</sup>, previa que através de regulamento se determinaria a forma e quantia que seria recebida pela Administração ambiental do “cânon de efluentes”. Assim, considera-se que o *sujeito ativo* é a Administração outorgante da autorização, enquanto que o *sujeito passivo* é o titular da autorização do despejo<sup>882</sup>. Nesse sentido, como visto anteriormente no tópico III.5., a redação original do art. 110.h) da Lei de Costas estipulava que correspondia à Administração do Estado a competência para a autorização do despejo terra-mar, salvo os industriais e poluentes, sem prejuízo das

---

<sup>877</sup> A contrario *sensu* ADAME MARTÍNEZ acredita que o tributo é por sua natureza uma taxa de autorização, bem como pela realização dos serviços de manutenção da qualidade das águas do mar que podem ser gerados pela prática destas atividades contaminantes (cf. ADAME MARTÍNEZ, F. “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, *cit.*, p. 33). Igualmente, *vid* na STS de 19 de setembro de 1994 (Ar. 7.127), que estabeleceu que a liquidação do tributo sobre efluentes da LA de 1985 não tem uma aplicação genérica para satisfazer o interesse público, mas sim se aplica, de forma concreta e específica, na proteção e melhora da qualidade das águas, e esta finalidade está integrada no conceito de interesse público que deve ser protegido, possuindo preferência em relação aos interesses particulares derivados da atividade das atividades privadas.

<sup>878</sup> Para a existência do fato gerador exige-se uma autorização para o efluente e o efluente seja poluente, cf. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, *cit.*, 1991, p. 50; e TOLEDO JAUDENES, J. “El principio ‘quien contamina paga’ y el canon de vertidos”, *cit.*, p. 323. Além do mais, se proíbe, em qualquer caso, os despejos de águas residuais na zona de servidão de proteção (zona de 100 metros de terra medida desde o limite interior da ribeira do mar, cf. art. 23, da Lei de Costas) e na zona de influência (no mínimo de 500 metros a partir do limite interior da ribeira do mar, art. 30, da Lei de Costas).

<sup>879</sup> Em conformidade com o disposto no art. 90.b), da Lei de Costas. Desta forma, no caso dos efluentes poluentes, antes da incidência do tributo, o solicitante deveria justificar previamente a impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para o tratamento ou eliminação dos referidos efluentes, cf. art. 57.2, da Lei de Costas. De todas as formas, o mesmo artigo, proíbe a emissão de efluentes ou introdução de formas de energia que possam por em perigo ou causar prejuízo superior ao admissível para a saúde pública e natureza, nos termos da normativa vigente. Contudo, este art. 57.2, da Lei de Costas, foi declarado inconstitucional pela STC 149/1991, em decorrência da inconstitucionalidade e nulidade declarada em relação ao art. 34 e dos artigos referidos por este artigo.

<sup>880</sup> *Vid*. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, Cuadernos Civitas, Civitas, Madrid, 1991, p. 55. Nesse sentido, *vid*. decisões do TS relacionados com a validade da Ordem de 23 de dezembro de 1986, Sentença de 12 de setembro de 1996 (RJ 6959) e a Sentença de 4 de novembro de 2006, referentes aos arts. 92 e ss. da LA de 1985, bem como aos arts. 295 e ss. do RDPH.

<sup>881</sup> Derogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>882</sup> Cf. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, *cit.*, p. 129.



competências que tivessem as CCAA (cf. art. 114). Frisamos que este inciso foi declarado inconstitucional pela STC 149/1991, FJ's 4.F e 7.A, determinando que corresponde às CCAA ou qualquer de seus órgãos encarregados pela outorga, quando assumida a competência para autorizar os efluentes, salvo os efluentes industriais e poluentes, não necessitando de concessão, mas apenas a simples autorização. Reiteremos que a STC 149/1991, no Título III, FJ 4.F, atribuiu à todas as CCAA a competência para executar a legislação do Estado sobre a proteção do meio ambiente, bem como levar a cabo os atos de execução que implique a aplicação das normas de efluentes seja qual for o gênero deste e seu destino. Portanto, como a Comunidade Autônoma de Andaluzia assumiu as competências para outorgar a autorização do despejo, será ela ou o órgão autonômico que trate desta matéria que deverá ser considerado o sujeito ativo.

Nesse sentido, o art. 26.3, do Decreto 14/1996, determinava que esse tributo seria recebido pela Agência do Meio Ambiente, sendo portanto o *sujeito ativo* da relação tributária o responsável para outorgar a autorização do despejo. Os *sujeitos passivos* eram os titulares ou responsáveis pelos despejos autorizados. Estes titulares ou responsáveis estavam obrigados a realizar uma “declaração de despejos”, na qual especificavam as quantidade e as características dos mesmos, na forma e no prazo que fossem determinados pelo regulamento (art. 57.2, da Lei 7/1994). A autorização somente seria efetiva se fossem comprovadas as condições impostas na autorização, destacando-se as obras previstas e a adequação dos sistemas de tratamento projetados segundo as características do despejo final (art. 58, da Lei 7/1994). O procedimento para a outorga das autorizações do efluente eram estabelecidos por regulamento e em nenhum caso o silêncio sobre a autorização seriam considerados que os mesmos foram outorgados (art. 60, da Lei 7/1994).

Passando para os **elementos de quantificação**, igualmente à Lei de Costas, observa-se que o *valor do tributo* era fixado considerando-se a carga contaminante tributada, bem como a capacidade de diluição e a classificação do meio receptor<sup>883</sup>. A alíquota era calculado pela multiplicação da carga poluente do efluente, expressada em unidades de poluição, pelo valor designado para cada

---

<sup>883</sup> Cf. art. 61.2, da Lei 7/1994, posteriormente derogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

unidade (alíquota fixa). Assim, no que se refere à base de cálculo, conforme o art. 27, do Decreto 14/1996<sup>884</sup>, para calcular esta taxa, deveria se multiplicar a carga poluente do efluente, expressada em unidades de poluição, pelo valor designado para cada unidade. Para se determinar a carga poluente, era usada a fórmula:  $C = K \cdot V$ , em que: “C” representava a carga poluente medida em unidades de poluição; “V” o volume autorizado do despejo em metros cúbicos por ano; e “K” o coeficiente que dependia da natureza do efluente, da zona onde se produz o efluente e o tipo de condução do efluente, sendo que os valores deste coeficiente se determinavam por uma tabela no Anexo II do Decreto 14/1996, conforme tabela abaixo. Esta fórmula é comum a todos os tributos autonômicos sobre despejos ao mar instituídos na Espanha<sup>885</sup>.

**Tabela 1 - Valores do Coeficiente "K" no Cânon de Efluentes Andaluz**

	VALORES DE K ( $K=k \times 10^{-5}$ )					
	VALORES DE k					
	ZONA ESPECIAL OU LIMITADA		ZONA NORMAL		ZONA MENOS LIMITADA	
TIPO DE DESPEJO	Tubos de drenagem	Emissário submarino	Tubos de drenagem	Emissário submarino	Tubos de drenagem	Emissário submarino
Urbano sem industrializar	1,5	1	1	0,5	0,5	0,25
Urbano industrializado	2	1,5	1,5	0,75	0,75	0,4
Industrial	2,5	2	2	1	1	0,5

Fonte: *Anexo II do Decreto 14/1996*

Este coeficiente “K” era reduzido em função do grau de depuração e distância entre os limites mensais estabelecidos na autorização do despejo e os limites mensais das tabelas do Anexo I. O fator de redução se calculava pela fórmula:  $f = P1 + P2 + Pn/n$ , em que “Pi” era o valor autorizado parâmetro i/Valor limite parâmetro i; “n” o número de parâmetros limitados na autorização do despejo.

<sup>884</sup> Derrogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>885</sup> Reiteramos aqui que, apesar da interpretação convencionada de que o tributo seria a própria autorização para que pudesse ser aplicado, quando observamos os elementos de quantificação, constata-se que para a determinação da base de cálculo, não resta dúvidas que a figura em questão é um imposto, denotando-se a partir do fato que grava um efluente com a finalidade de compensar o custo social provocado pela poluição, ou seja, o gravame o tributo em questão é um imposto extrafiscal com a função de incentivar atitudes mais corretas ambientalmente, visto que em nenhum momento trata de quantificar o mesmo em função de qualquer serviço administrativo, nem em função do uso ou ocupação do domínio público.

O titular ou o responsável do despejo poderia solicitar a diminuição do tributo em função da redução que se obtinha quando os valores de emissão de efluentes fossem inferiores aos limites fixados na autorização do despejo. Ou seja, era procedente a redução quando da execução do plano de vigência e controle das normas de emissão se deduzisse claramente que o despejo apresentava alguns ou a totalidade dos parâmetros estabelecidos na autorização do despejo valores de emissão inferiores aos limites fixados. O fator redução era calculado da mesma forma que “K”, conforme explicado no parágrafo anterior (art. 27, incisos 4 e 5, do Decreto 14/1996).

Em relação aos efluentes procedentes de refrigeração e nos casos em que o valor do tributo fosse calculado conforme explicado anteriormente resultassem desproporcionais com a carga poluente real do despejo, poderiam ser aplicados valores reduzidos de “K”. No caso dos efluentes de refrigeração poderia aplicar-se os valores reduzidos do coeficiente “K” estabelecido no Anexo III, do Decreto 14/1996, que determinava que se considerarão independentemente a poluição produzida pelo aumento térmico autorizado correspondente ao volume que se destina a refrigeração e a produzida pela composição física, química e biológica das águas alteradas nos diferentes processos inerentes à exploração da instalação industrial, ao passo que no seu inciso 2, determinava que o cálculo do tributo correspondente ao despejo de águas de processo será realizado segundo se determina no Regulamento, e o inciso 3 que o cânon correspondente à poluição térmica levará em consideração o volume anual destinado à refrigeração, adaptando-se o valor de K, segundo:

<b>Volume anual (V) destinado à refrigeração, em hm<sup>3</sup></b>	<b>Valor de K</b>
< de 100	$6,667 \times 10^{-8}$
Entre 100 e 1.000	$K = -5,927 \times 10^{-11} V + 7,260 \times 10^{-8}$
> de 1.000	$1,333 \times 10^{-8}$

O Anexo III também destacava que se a autorização de despejo tivesse sido fixado um aumento térmico permissível diferente de 3°C, se corrigia o valor do tributo no que proporcionalmente correspondesse (cf. inciso 4, do citado Anexo III, do Decreto 14/1996).

Em casos especiais, quando os despejos ou as águas receptoras permitissem, poderiam ultrapassar-se os limites fixados nas normas de emissão através do devido controle que justifica a manutenção da qualidade (cf. art. 4.1, do

Real Decreto 258/1989, de 10 de março – norma geral sobre despejos de substâncias perigosas da terra ao mar), este tributos sobre efluentes era incrementado em função do excesso autorizado em relação aos limites máximos de emissão estabelecidos no Anexo I. Devemos ressaltar aqui o Anexo I previa os limites de efluentes de acordo com cada parâmetro (entre eles pH, cor, sólidos em suspensão, matéria sedimentável, DBO, DQO, turvação, temperatura, cloro residual, diversos metais, toxicidade, detergentes, hidrocarbonantes etc.), estipulando uma média mensal, uma média diária, e um valor plurianual, o que permitia com que pudesse haver uma tolerância entre os limites autorizados. Sem dúvida, essa margem é de grande utilidade para não se incluir indiscriminadamente qualquer despejo acima do tolerado, considerando que sempre poderá se considerar os valores plurianuais para poder realizar uma média geral de todos os despejos e não se limitar unicamente a um despejo diário ou mensal, que resultariam demasiado restritivas.

O valor da unidade de poluição era determinado pela Agência de Meio Ambiente, considerando o custo de desenvolvimento dos planos de atuação em saneamento e na melhora da qualidade das águas litorâneas, que podia variar de acordo com as faixas de costa, sendo estabelecido pelas previsões de normas sobre a qualidade das águas do mar. Este valor era estabelecido por períodos de 4 anos, mas podiam ser revisados anualmente, através da aplicação do índice de preços ao consumidor do ano anterior a partir do primeiro ano<sup>886</sup>. Esta indeterminação se salvava na disposição transitória segunda, que fixava o valor da unidade de poluição com caráter geral e transitório em 500.000 pesetas<sup>887</sup> (equivalente a € 3.005,06).

O tributo se quantificava em função do volume de efluente autorizado, apesar de que quando se realizava a execução do plano de vigilância e controle das normas de emissão, se fosse deduzido que o efluente apresentava em alguns ou em todos os parâmetros estabelecidos valores de emissão inferiores aos limites fixados na autorização, o titular ou responsável pelo despejo poderia solicitar a diminuição do tributo em função da redução alcançada. Diferentemente dos

---

<sup>886</sup> *Vid.* art. 28, incisos 1, 2 e 3, do Decreto 14/1996. Esta disposição foi derogada pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>887</sup> Cf. Resolução da Direção Geral de Tributos 9/2001, de 31 de outubro.

tributos mais modernos ambientais, a exemplo do imposto sobre efluentes de Andaluzia, este tributo não previa isenções, nem bonificações por comportamentos mais limpos ou por atitudes ambientalmente corretas.

A **administração** correspondia à Agência do Meio Ambiente de Andaluzia<sup>888</sup>. Como regra geral e pela ausência de existência de sanções e infrações tributárias, deveriam se adotar a normativa que regulava o regime geral de infrações e sanções tributárias, ou seja, a LGT e a normativa que a desenvolvia. Por outro lado, os arts. 64 e ss., da Lei 7/1994, previam o regime de sanções e infrações administrativas<sup>889</sup>, que eram aplicáveis sem prejuízo da aplicação da legislação penal, civil ou de outra ordem.

Como o tributo teve que ser interpretado como a autorização para a realização do despejo para que pudesse ser aplicado, o **momento da ocorrência do fato gerador** deste tributo era no momento em que a autorização fosse outorgada e continuava sendo entendida como realizada anualmente conforme a aprovação de cada uma das revisões efetuadas sobre o referido tributo, até que fosse extinta a autorização. Durante o primeiro trimestre de cada ano natural devia ser satisfeito o tributo do ano anterior<sup>890</sup>. Portanto, esse tributo era periódico, tendo como **exercício fiscal** o ano natural, sendo satisfeito no primeiro trimestre do ano subsequente.

---

<sup>888</sup> Art. 23.3, do Decreto 14/1996, posteriormente derogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003.

<sup>889</sup> Em síntese, incorria nas infrações administrativas quem: a) descumprisse as condições impostas na Lei para a realização dos despejos ao domínio público marítimo-terrestre; b) realizasse despejos nas águas residuais na zona de servidão de proteção e na zona de influência; c) descumprisse as condições impostas na autorização dos despejos; d) negativa por parte dos titulares dos despejos em realizar a declaração dos mesmos; e) descumprisse os prazos para as obras de saneamento fixados na Lei; f) falsificação ou ocultação de dados na documentação sobre os despejos que eram entregues à Administração (*vid.* art. 98, da Lei 7/1994). Estas infrações podiam ser muito graves (casos a, b e c citados), graves (d e e) e leves (f). A aplicação das sanções correspondia a autoridade do meio ambiente da Comunidade Autônoma de Andaluzia (art. 99, da Lei 7/1994), enquanto que a competência para a imposição de multas era determinado através de regulamento. Destaque-se ainda que a disposição transitória terceira, da Lei 7/1994, estipulou que os despejos que já eram realizados antes da entrada em vigor desta Lei, poderiam ter um prazo máximo de 10 anos para adequar-se aos limites e objetivos que fossem determinados regulamentariamente.

<sup>890</sup> Cf. art. 29, do Decreto 14/1996 (derogado pela disposição derogatória única 1, da Lei 18/2003). Ainda, segundo a disposição transitória terceira do Decreto 14/1996, o momento da ocorrência do fato gerador do tributo em relação às autorizações outorgadas anteriormente ao Decreto seriam produzidas no mesmo dia da sua entrada em vigor; enquanto que o tributo correspondente ao ano de 1996 deveria ser pago durante o primeiro trimestre, conforme a liquidação que a Agência do Meio Ambiente efetuasse previamente para cada uma das referidas autorizações. Por fim, o tributo continuaria sendo devido anualmente até a extinção da autorização para realizar o despejo, cf. o art. 29, do Decreto 14/1996.

### **III.6.1.2. Imposto sobre efluentes nas águas litorâneas de Andaluzia**

De acordo com a coerência da normativa comunitária e estatal para a proteção das águas da zona costeira, notadamente a Lei de Costas, a Lei 18/2003, de 29 de dezembro<sup>891</sup>, do Parlamento andaluz, aprovou medidas fiscais e administrativas e derogou o cânon de efluentes instituído pelo Decreto 14/1996. Esta Lei 18/2003 deu um passo adiante no desenvolvimento da Lei 7/1994, de Proteção Ambiental. Em consonância com a possibilidade de estabelecer tributos próprios, cf. art. 157 da CE, criou quatro impostos: imposto sobre emissão de gases à atmosfera, imposto sobre despejos às águas litorâneas, imposto sobre depósito de resíduos radioativos e imposto sobre depósito de resíduos perigosos.

A primeira questão que se levanta é se estas novas figuras são realmente tributos ecológicos. Através da análise da exposição de motivos da Lei 18/2003, observa-se que a finalidade de tais tributos é estimular e incentivar comportamentos mais respeitosos ao meio natural e utilizar sua arrecadação para compensar o impacto originado pelas atividades humanas nos recursos naturais. Busca, deste modo, contribuir para cobrir as ações específicas em políticas ambientais concretas, seja através de projetos, ajudas ou fundos destinados à situações de emergência. Portanto, na medida em que sua finalidade principal é servir à proteção e compensação do dano que se produz no meio ambiente pela ação do homem, reforça a ideia que sua natureza é finalista ou extrafiscal (art. 15, da Lei 18/2003), e assim devem ser considerados como tributos ecológicos (art. 11, da Lei 18/2003). No caso específico do imposto sobre efluentes às águas litorâneas, instituído nos arts. 39 a 55 da Lei 18/2003, esta finalidade extrafiscal está bem enfatizada, quando se menciona que se busca gravar determinados despejos com a finalidade de promover o bom estado químico e ecológico das águas litorâneas (art. 39, da Lei 18/2003).

Passando para a análise dos **elementos de identificação**, o primeiro que se deve identificar é que desta vez a lei definiu o tributo como sendo um imposto, corretamente atribuindo a nomenclatura à natureza do tributo instituído desde uma perspectiva jurídico-tributária. Assim, em um primeiro momento, a leitura dos arts. 39 e ss., da Lei 18/2003, nos leva a questionar sobre a natureza do tributo,

---

<sup>891</sup> BOE nº 26, de 30/01/2004.

semelhantemente ao que ocorreu com o anterior cânon de efluentes de Andaluzia, o que põe em dúvida se realmente se está diante de um imposto ou de uma taxa. Mais uma vez, observamos que a *mens legislativa* foi a de instituir um tributo para desencorajar a emissão de poluentes ao mar, possuindo novamente um fim extrafiscal-ambiental, não sendo segundo nosso posicionamento um tributo pelo uso ou ocupação do domínio público. Somando-se a isso, observa-se a evolução legislativa em denominar o tributo como um imposto, em vez de cânon, o que sustenta nossa teoria<sup>892</sup>, não se fazendo mais necessário interpretar o tributo como sendo a própria autorização para realizar os despejos, já que o próprio tributo instituído descarta a necessidade de se tributar os efluentes autorizados (não se fazendo mais necessária a interpretação forçada de que o tributo seria a própria autorização, para que o mesmo possa ser aplicado, cf. LTPP e STC 185/1995).

Nossa interpretação não está a salva de críticas. Nesse sentido, VÁZQUEZ COBOS<sup>893</sup> critica a categoria tributária adotada por entender que seu objetivo não está relacionado com a capacidade econômica do sujeito passivo, visto que a LGT, no art. 2.2.c), exige que o fato gerador do imposto esteja constituído por negócios, atos ou fatos que tornem de manifesto a capacidade econômica do contribuinte. Defende ainda que na exposição de motivos da Lei 18/2003, o legislador andaluz reconhece que este imposto foi configurado em coerência com a normativa da Lei de Costas e que portanto seria uma taxa pela autorização dos efluentes. Continua seu raciocínio, mencionando que na exposição de motivos o novo imposto manteve a linha de progressividade e afetação do cânon de efluentes andaluz (Decreto 14/1996), sendo todas estas identidades entre as duas figuras andaluzas, sendo suficiente para configurá-lo como uma taxa. Assim, para

---

<sup>892</sup> Nesse sentido, *vid.* comentários dos tópicos II.3. e III.5. Conforme mencionado anteriormente, foi a STC 149/1991, de 4 de julho, que ao nosso ver solucionou a questão e nos ampara em nossa defesa, visto que explicita claramente que o objetivo do tributo de efluentes da Lei de Costas não é a atividade administrativa em si (art. 86 da Lei de Costas), nem a eventual ocupação do domínio público marítimo-terrestre pelos emissores dos efluentes (art. 84 da Lei de Costas), mas sim a perturbação ou dano que é causado nas águas marítimas pela receitação dos efluentes e, em consequência, seja qual for a Administração que o arrecade, seu destino deverá ser o saneamento e a melhora da qualidade das águas do mar (STC 149/1991, Título IV.B). Salvo melhor juízo, a esta decisão nos filiamos porque destaca claramente que o tributo é um imposto ambiental que visa à proteção ambiental, considerando que a figura não era nem uma taxa pela autorização, nem uma taxa pelo uso do domínio-público.

<sup>893</sup> VÁZQUEZ COBOS. "El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas", *cit.*, p. 37.

o autor, o imposto instituído na realidade manteve em vigor a regulação da Lei 7/1994 e do Decreto 14/1996, estabelecendo uma taxa pelas autorizações por despejos contaminantes realizados no domínio público marítimo, e que esta afirmação se confirma na disposição transitória quarta, da Lei 18/2003, ao instituir que a Secretaria de Meio Ambiente andaluza notificará aos sujeitos passivos com relação aos “valores autorizados” os novos parâmetros para a aplicação do imposto sobre despejos às águas litorâneas.

Não obstante rechaçamos em todos os pontos o posicionamento do autor. Em primeiro lugar, no que tange ao princípio da capacidade econômica, como visto no tópico II.2.2., mais uma vez defendemos que não se observa a incidência direta deste princípio quando estamos diante de tributos extrafiscais-ambientais, sendo o mesmo deslocado e posto em segundo plano por força do princípio do poluidor-pagador. Em segundo lugar, se houve a criação de uma nova figura tributária, com uma nova denominação e nova configuração, foi justamente para evitar alegações formais contra o tributo, especialmente em relação à exigência da autorização para despejar no fato gerador<sup>894</sup>, bem como pelos elementos de quantificação, que não estão relacionados ao serviço administrativo, nem ao valor domínio público ambiental, mas sim vinculados custo social da degradação ambiental. Foi justamente essa incongruência formal que impedia a aplicação da *mens legislativa*, a proteção ambiental, independentemente do cálculo aproximado que se exige em uma taxa, havendo assim a nova denominação da figura como “imposto” para adequar o tributo às exigências formais da extrafiscalidade. Desta forma, acreditamos que realmente há uma identidade entre as figuras tributárias do cânon de efluentes e do imposto de efluentes de Andaluzia, sendo que ambos se projetam como impostos, contudo diferenciam-se as figuras tributárias porque no cânon se exigia que os efluentes fossem autorizados, e diante da inexistência de uma figura que concedesse a autorização, o tributo teve que forçosamente ser interpretado como uma taxa pela autorização para que viesse a ser aplicado. Desta forma, no novo tributo não foi mencionado qualquer atuação administrativa para autorizar o efluente poluente no domínio público marítimo, nem a realização de nenhuma ação para a manutenção da qualidade das águas afetadas, o que nos

---

<sup>894</sup> Que conforme mencionamos anteriormente foi suprida com a implementação da autorização ambiental integrada da Lei 16/2002, a Lei de Prevenção e Controle Integrado de Poluição.



direciona claramente à caracterização de um imposto (art. 2.2.c) da LGT). Além do mais, não teria qualquer lógica em instituir um novo tributo para dar continuidade a uma derogada taxa pela autorização do uso ou aproveitamento do domínio público, que foi reformulada pela atual “autorização ambiental integrada”, da Lei 16/2002, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição, conforme analisado no tópico III.5.

Consequentemente, concluímos que não estamos diante de uma taxa por concessão de um aproveitamento especial do domínio público marítimo (que outrora se fizera necessária pela redação original da LTPP), nem de uma taxa pela autorização administrativa (que se fazia necessária até a instituição da Lei de Prevenção e Controle Integrados da Poluição). A nova figura tributária tem uma natureza jurídica extrafiscal de desencorajar as atividades poluentes, sendo designadamente e formalmente um imposto<sup>895</sup>. Nesse sentido, quando se analisa a afetação deste tributo, observamos que se trata de um tributo de caráter finalista. Esta natureza extrafiscal é defendida na exposição de motivos da Lei 18/2003 e se justifica na medida em que, segundo o legislador andaluz, a fiscalidade ecológica previne e restaura os danos ocasionados no meio natural. O art. 15, da mencionada norma, esclarece que os ingressos procedentes dos impostos ecológicos serão destinados ao financiamento das atuações da Administração de Andaluzia em matéria de proteção ambiental e conservação dos recursos naturais. Para efeitos, a Secretaria de Economia e Fazenda (*Consejería de Economía y Hacienda*) incluirá no Anteprojeto do Orçamento da Comunidade Autônoma créditos para gastos que financiem tais atuações pelo valor equivalente à renda efetivamente arrecadados, reduzidos os custos de gestão e o fundo de reserva<sup>896</sup>.

O *fato gerador* deste tributo é o despejo nas águas litorâneas de efluentes poluentes, com os parâmetros característicos estabelecidos no Anexo I da mencionada Lei, que se realizam desde a terra a qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre ou à sua zona de servidão de proteção (art. 41, da Lei 18/2003). Portanto, não constituirão o fato gerador deste tributo os despejos realizados

---

<sup>895</sup> Também chega a mesma conclusão MARCOS CARDONA, M. “El Impuesto sobre vertidos a aguas litorales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, Ciss Praxis: Valencia, mar. 2008, pp. 17-27.

<sup>896</sup> O art.15, inciso 3, da Lei 18/2003, prevê a criação de um fundo de reserva cuja dotação anual corresponderá a 5% dos ingressos efetivamente arrecadados, com a finalidade de atender situações de emergência provocadas por catástrofes ambientais.

desde as plataformas marinhas ou embarcações no domínio marítimo, uma vez que estas competências correspondem ao Estado. Também estão excluídos os efluentes que se realizarem ao domínio público hidráulico, por serem de competência Estatal, através do tributo específico da TRLA<sup>897</sup>.

O *sujeito ativo* deste tributo é a Secretaria de Economia e Fazenda Andaluzia, que é responsável pela liquidação, arrecadação, inspeção e revisão dos atos de gestão do imposto (art. 16, da Lei 18/2003). Por outro lado, a determinação e comprovação dos parâmetros ambientais que permitam a quantificação do imposto serão da competência da Secretaria de Meio Ambiente de Andaluzia. Por outro lado, são *sujeitos passivos*, conforme o art. 43, da analisada Lei, os contribuintes, as pessoas físicas ou jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica a que se refere o art. 33, da LGT, ou norma que o substitua que realizem os efluentes. Na atualidade, com a reforma da LGT a remissão ao art. 33, da LGT, deve ser entendida como o atual art. 35.4, da LGT. Por outro lado, torna-se oportuno destacar, conforme indicado anteriormente que o tributo trata-se de um imposto, que os contribuintes são aqueles que realizam o efluente autorizado nas águas litorâneas. Será responsável solidário pelo pagamento do tributo o titular da emissão, condução, canal, vala ou qualquer outro meio através do qual se realize o despejo, no caso em que não coincida com a pessoa que o realize (art. 44, da Lei 18/2003).

No que tange aos **elementos de quantificação**, observa-se que a *base de cálculo* é a quantidade da carga poluente do efluente realizado durante o período impositivo. A quantia da carga poluente vem determinada pela soma das unidades poluentes de todos os parâmetros característicos do efluente estabelecidos no Anexo I, da Lei 18/2003. As unidades poluentes de cada parâmetro são obtidos do resultado de multiplicar o fluxo de efluente, expressado em milhares de metros cúbicos por ano, pelo valor do referido parâmetro dividido entre a cifra fixada para o mesmo como valor de referência, de acordo com o estabelecido no Anexo I, da mencionada Lei. O número total de unidades poluentes resultante serão expressados, em cada caso, com seus três primeiros decimais.

---

<sup>897</sup> Cf. estudado no tópico III.3.

Com o objetivo de personalizar o tributo, nos casos em que se produza a cessação ou interrupção temporal da atividade que origina o despejo, para calcular a base de cálculo se considerara o período de tempo que tenha durado a inatividade, sempre que se informe esta circunstância à Secretaria de Meio Ambiente e que este órgão certifique a procedência da mesma. Nos casos em que se produza o início da atividade que origina o despejo, para calcular a base de cálculo se considerará unicamente o período de tempo que tenha durado a atividade, cf. art. 45, da Lei 18/2003<sup>898</sup>.

Conforme o art. 46, da Lei, a determinação da base de cálculo se realiza, com caráter geral, em regime de estimação direta, a partir dos valores autorizados de volume anual de despejo e dos parâmetros característicos vigentes no primeiro dia do exercício fiscal. Nas hipóteses estabelecidas no art. 53, da LGT, ou norma que a substitua, a Administração determinará a base de cálculo em regime de estimação indireta (art. 47, da Lei 18/2003), utilizando para isso qualquer dos meios referidos no citado artigo.

A alíquota é de 10 euros por unidade poluente, cf. art. 48 da Lei 18/2003. Não obstante, a cota tributária será ponderada em função de outras variáveis. Assim, a cota íntegra (art. 49, da Lei 18/2003) será o resultado de aplicar à base de cálculo a alíquota estabelecida no art. 48, da Lei 18/2003, e o coeficiente multiplicador que corresponda em função do tipo de efluente, da zona de emissão e do tipo de condução do efluente, conforme a tabela do art. 49, da Lei 18/2003, a seguir transcrita.

---

<sup>898</sup> Com nova redação dada pela Lei 3/2004, de 28 de dezembro, de Medidas Tributárias, Administrativas e Financeiras do Parlamento de Andaluzia.

**Tabela 2 – Coeficiente Multiplicador em Função do Tipo de Efluente no Imposto Andaluz**

Tipo de Efluente	Lugar de Despejo	Tipo de Condução		
		Emitente submarino de mais de 500 m. e diluição maior de 1/100*	Condução do despejo totalmente imersa e com diluição maior que 1/10*	Demais casos
Industriais / Refrigeração	Águas litorâneas	0,5	0,75	1
	Estuários e águas limitadas	0,75	1,125	1,5
	Espaços naturais e zonas sensíveis	1	1,5	2
Águas residuais urbanas / Estabelecimentos de piscicultura	Águas litorâneas (RD 509/96)	0,25	0,375	0,5
	Estuários e águas limitadas	0,375	0,5625	0,75
	Espaços naturais e zonas sensíveis (RD 509/96)	0,5	0,75	1
* Ordem de 13 de julho de 1993.				

No que se refere à cota tributária, a cota íntegra será o resultado de aplicar à base de cálculo a alíquota e o coeficiente multiplicador que corresponda em função do tipo de efluente, da zona de emissão e do tipo de condução do efluente, conforme tabela da Lei supracitada. A cota líquida é o resultado de aplicar à cota íntegra as deduções, nos termos do art. 51, da Lei 18/2003. São justamente estas deduções que permitem uma melhor configuração do tributo para o objetivo ambiental em mudar comportamentos para reduzir os impactos negativos no meio ambiente, bem como representam de certa forma a principal inovação em relação ao antigo cânon andaluz de efluentes terra-mar, conforme estudado<sup>899</sup>.

Nesse sentido, o imposto prevê deduções pelos os investimentos realizados, em um exercício fiscal, em infraestruturas e bens de equipamento orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica. Como incentivo

---

<sup>899</sup> Cf. visto nos aproximações indiretas de caráter financeiro de natureza positiva do tópico I.3.2., bem como no tópico II.1.1.

ambiental, os sujeitos passivos terão direito a uma dedução na cota integral para o cálculo da cota líquida pelos investimentos realizados no exercício fiscal em infraestruturas e equipamentos destinados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica (*vid.* art. 50, da Lei 18/2003). Serão consideradas como investimentos, entre outros: os investimentos destinados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica; aquelas que conduzam à redução do consumo de recursos hídricos ou que diminuam as unidades de poluição por volume de produto obtido. Para tal fim, o investimento será entendido realizado quando os elementos patrimoniais sejam postos em condições de funcionamento, devendo se manter os mesmos níveis de idoneidade ambiental, pelo menos, durante os três anos seguintes.

Segundo o art. 50, da Lei 18/2003, a dedução será aplicada nas seguintes percentagens: a) em 25% do valor do investimento, quando se tenha obtido o certificado EMAS<sup>900</sup> ou ISO 14000 sobre a gestão ambiental; b) em 15% do valor do investimento, quando não se tenham obtido os certificados anteriores. O limite das deduções referidas nos itens anteriores será de 50% da cota integral do imposto. As deduções por investimento que não puderem ser aplicadas no exercício fiscal correspondente por exceder o referido limite, somente poderão ser aplicadas nos três exercícios fiscais seguintes, com o limite de 50% da cota integral de cada exercício. De qualquer forma, será condição necessária para a aplicação da dedução a obtenção de certificado que prove a idoneidade ambiental do investimento, que será expedido pela Secretaria de Meio Ambiente.

Não se realizará a aplicação da dedução prevista no referido art. 50, quando as quantidades investidas procedam de subvenções ou ajudas públicas concedidas para as mencionadas intervenções, nem no caso de que as intervenções sejam exigíveis para alcançar os parâmetros de qualidade ambiental que resultem de cumprimento obrigatório.

Estão isentos deste tributo a Junta de Andaluzia e seus Organismos Autônomos de caráter administrativo (cf. art. 13, da Lei 18/2003). Bonificações não

---

<sup>900</sup> O EMAS, ou Sistema de Eco-gestão e Auditoria da União Europeia, é uma ferramenta de administração para que as empresas e outros organismos avaliem, informem e melhorem o seu desempenho ambiental, cuja participação é voluntária, se concretizando pelo “certificado EMAS”, abrangendo organizações públicas ou privadas da União Europeia e do Espaço Económico Europeu (EEA).

foram previstas por este tributo. Atente-se que, conforme tratado no tópico //3., uma das qualidades pelas quais acreditamos que a aplicação de um imposto ambiental pode melhor atender as necessidades de uma resposta ambiental, é porque permite a aplicação de benefícios fiscais, que *in casu* revelam pela deduções e isenções citadas, que permitem com que os poluidores possam modificar seus comportamentos em uma forma benéfica ao meio ambiente, diminuindo assim a incidência do imposto, o que não seria possível com a figura tributária taxa.

Passando para a **administração** do imposto, verifica-se que compete à Secretaria de Economia e Fazenda de Andaluzia a liquidação, arrecadação, inspeção e revisão dos atos de gestão deste tributo. Conforme o caso, a determinação e comprovação dos parâmetros ambientais que permitam a quantificação do imposto será competência da Secretaria de Meio Ambiente (art. 16, da Lei 18/2003).

Os sujeitos passivos estarão obrigados a apresentar uma declaração anual para cada efluente, dentro do prazo de 20 dias naturais seguintes à conclusão do exercício fiscal (art. 53). Os sujeitos passivos deverão, ao apresentar sua declaração de liquidação, determinar a cota diferencial. Esta cota será o resultado de deduzir da cota líquida os pagamentos fracionados em conta que já tiverem sido realizados pelo sujeito passivo (art. 53, da Lei 18/2003). Caso a cota diferencial for positiva, se realizará o ingresso do imposto no prazo para a apresentação da declaração. Se como resultado da dedução dos pagamentos fracionados em conta se obtiver uma cota diferencial negativa, o sujeito passivo poderá solicitar sua devolução ou bem compensá-lo com os pagamentos fracionados em conta nos exercícios fiscais seguintes.

Nos casos em que se solicite a devolução, a Secretaria de Economia e Fazenda pagará as quantidades correspondentes dentro dos seis meses seguintes da data de solicitação. Transcorrido o referido prazo, sem que se haja determinado o pagamento da devolução por causa não imputada ao contribuinte, se aplicará à quantidade pendente de devolução os juros de mora que se refere na LGT, desde o dia seguinte ao fim do mencionado prazo e até a data em que se ordene o seu pagamento, sem a necessidade de efetuar requerimento para este fim.

Nos primeiros 20 dias naturais dos meses de abril, julho e outubro, os sujeitos passivos deverão efetuar o “pagamento fracionado em conta” da liquidação correspondente ao período impositivo que está em curso, ou seja, realizarão um pagamento adiantado do tributo. Caso a atividade já tenha sido iniciada, os pagamentos fracionados serão realizados a partir do trimestre em que se inicie a referida atividade nos prazos anteriores (art. 54, da Lei 18/2003). O valor de cada pagamento fracionado resultará de dividir entre quatro a cota resultante de aplicar a alíquota vigente no exercício fiscal em curso e os coeficientes multiplicadores que correspondam à base de cálculo, com a dedução da cota diferencial negativa dos exercícios fiscais anteriores.

As infrações e sanções tributárias relacionadas com este imposto serão qualificadas e sancionadas pelo disposto na Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes, na LGT e demais disposições que as desenvolvam e complementem (cf. art. 19, da Lei 18/2003). Complementando esta legislação, as infrações e sanções administrativas vêm reguladas na Lei de Andaluzia 7/2007, de 9 de julho, em seus arts. 140 e ss. A realização de efluentes sem autorização ou acima dos limites permitidos é considerada uma infração muito grave, estabelecendo como sanção multa de 300.506,62 até 601.012,10 euros (art. 140, da Lei 7/2007). A realização de efluentes sem autorização ou acima dos limites da autorização, desde que não causem danos ou deterioração ao meio ambiente, nem que tenha posto em perigo a saúde das pessoas, bem como a diluição dos efluentes para cumprir com os limites da autorização, são considerados infrações graves e serão punidos com multa de 6.010,13 até 300.506,61 euros (art. 141, da Lei 7/2007). Por outro lado, são infrações leves o descumprimento dos valores limites de emissão estabelecidos na autorização do efluente e o descumprimento de qualquer outra das condições da autorização, sem que se superem os valores limites estabelecidos na normativa aplicável, sendo imposta como sanção multa de até 6.010,12 euros (art. 142, da Lei 7/2007). Todas estas infrações, dentre outras, terão sanções aplicadas pela comissão de infrações administrativas. Portanto, há uma graduação na sanção em relação ao nível de descumprimento da autorização e não é um elemento meramente estático, o que contribui mais uma vez para a nossa teoria de que o método de regulação direta (comando e controle) pode perfeitamente complementar os instrumentos econômicos.

O **exercício fiscal** coincidirá com o ano natural, e o **momento da ocorrência do tributo** será em 31 de dezembro de cada ano. Contudo, o exercício fiscal poderá ser inferior ao ano natural caso se interrompa a realização do despejo em um dia distinto a 31 de dezembro e que esta circunstância seja informada à Secretaria de Meio Ambiente, passando o momento da ocorrência do fato gerador a ser a data da interrupção do despejo. Além disso, nos casos em que se produza o início da atividade que origina o despejo em um dia distinto a 1 de janeiro, o momento da ocorrência do tributo será inferior ao ano natural e coincidirá com o tempo que tenha durado a atividade<sup>901</sup>.

Por fim, observa-se, partir dos dados demonstrados na tabela que segue, que este tributo sobre efluentes tem uma ínfima expressividade dentro dos tributos indiretos. Isto corrobora para nossa teoria de que para se atingir uma reforma fiscal verde, apenas alguns poucos tributos não conseguirão fazer frente à enorme despesa que é gerada pelos gastos ordinários, isto é, não poderão diminuir qualquer carga fiscal sobre o trabalho ou sobre as cotizações sociais. Assim, reafirmamos nosso posicionamento de que a importância destes tributos ambientais, especialmente sobre os efluentes ao mar, não podem ser averiguados pelo seu potencial arrecadatório, considerando que a sua finalidade não é arrecadar (como presumem alguns autores), mas reduzir poluição e devastação ambiental, com o fomento à melhora dos processos produtivos. Por outro lado, a renda gerada por um único tributo ambiental (notadamente sobre emissões de poluentes às águas marinha), sem uma reforma de todo o sistema fiscal (como de fato é proposto pela reforma fiscal verde), não terá um segundo dividendo forte, ou seja, não conseguirá gerar suficiente arrecadação para reduzir os demais tributos distorcionantes, mas terá importante contribuição dentro do financiamento dos gastos gerados pelos danos ambientais nestas regiões<sup>902</sup>. Contudo, não podemos

---

<sup>901</sup> Nesse sentido, *vid.* art. 52, da Lei 18/2003, com redação dada pela Lei 3/2004, de 28 de dezembro, do Parlamento de andaluz, de medidas tributárias, administrativas e financeiras.

<sup>902</sup> Nesse mesmo sentido, HERRERA MOLINA defende que as figuras tributárias de âmbito reduzido e baixa capacidade arrecadatória (e.g., sobre bolsas de plástico, objetos de consumo não duráveis ou pesticidas) não atingem o segundo dividendo, devendo haver uma imposição sobre a energia, que também não supõe um freio ao desenvolvimento econômico (cf. HERRERA MOLINA, P M. "El principio 'quien contamina paga'", *cit.*, p. 204).



negar que a proteção ambiental por meios tributos possui sua relevância dentro dos gastos derivados pelo uso do meio ambiente ambientais.

Tabela 3 - Imposto sobre efluentes às águas litorais (euros) – Andalusia							
	Previsões iniciais l. s/ efluentes às águas litorais	Previsões iniciais impostos indiretos	Previsões iniciais l. s/ efluentes às águas lits. em % s/ imp. Indiretos	Direitos Reconhecidos l. s/ efluentes às águas litorais	Receitas Líquidas l. s/ efluentes às águas litorais	Arrecadação impostos indiretos	Arrecadação l. s/ efluentes às águas lits. em % s/ imp. Indiretos
2010	3.079.295	5.744.870.286	0,053600775				
2009	3.465.828	7.214.812.875	0,04803767				
2008	2.396.761	9.098.528.728	0,026342292		4.303.382	7.503.874.556	0,0573488
2007	1.665.432	8.440.747.251	0,01973086	2.597.035,38	2.589.899	8.662.491.121	0,02989785
2006	2.150.056	7.519.912.457	0,028591503	1.961.926,36	1.961.926	8.230.057.131	0,023838551
2005	2.514.573	6.701.463.423	0,037522745	1.665.432,28	1.658.859	7.070.175.215	0,023462776
2004	3.682.568	5.966.740.821	0,06171825	1.787.696,28	1.787.696	6.451.908.335	0,027708024

Fonte: Elaboração Própria<sup>903</sup>

### III.6.2. Canárias

A Lei de Águas de Canárias, Lei 12/1990, de 26 de julho<sup>904</sup>, criou o cânon de efluentes, objetivando proteger as águas contra os efluentes poluentes, sendo posteriormente instituído pelo Decreto 174/1994, de 29 de julho<sup>905</sup>, o Regulamento de Controle de Efluentes para a Proteção do Domínio Público Hidráulico. Segundo a Lei 12/1990, a água da Comunidade Autónoma de Canárias é um recurso natural escasso e valioso, sendo essencial para a vida e para a realização da maioria das atividades econômicas. A competência para a normatização sobre esta matéria foi assumida através do Estatuto de Autonomia e da Lei Orgânica 11/1982, de 10 de agosto<sup>906</sup>, sem prejuízo às regulamentações básicas do Estado. Assim, de forma geral, esta Lei visa legislar de forma integral os aproveitamentos

---

Para um estudo mais aprofundado sobre a tributação ambiental sobre a energia, *vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 221; e VAQUERA GARCÍA, A. "Propuestas comunitarias sobre la fiscalidad de la energía", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, 2001, pp. 89-98, LUCHENA MOZO, G. M. "Fiscalidad de la energía", *Crónica Tributaria*, nº 108, 2003, pp. 23 e ss., e toda a bibliografia abordada nestas obras.

<sup>903</sup> A partir de dados do MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA. *Libro Electrónico "Tributación Autonómicas"*, disponível em: <http://www.meh.es/gl-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>, acesso: 26 de maio de 2010.

<sup>904</sup> BOC nº 94, de 27/07/1990.

<sup>905</sup> BOC nº 104, de 24/02/1994.

<sup>906</sup> BOE nº 195 de 16/08/1982.

e os recursos hídricos, além da gestão de todo o domínio público hidráulico<sup>907</sup>. Esta Lei de Águas Canária ainda institui como princípio básico a manutenção da quantidade e qualidade das águas, respeitando-se com isso o meio ambiente destas ilhas<sup>908</sup>. Segundo a própria Lei, se pretende terminar a polêmica sobre a difícil matéria hidrológica, abrindo-se uma nova etapa em que a água não é mais um obstáculo para a convivência dos cidadãos das Ilhas Canárias, efetuando uma organização e aproveitamento racional da água, de acordo com as especificidades de cada uma das ilhas<sup>909</sup>.

No que tange especificamente à proteção do domínio público, o objetivo é alcançar e manter um adequado nível de qualidade das águas, impedindo a acumulação de compostos tóxicos ou perigosos no solo, bem como o excesso de sais ou outra forma de poluição que ponha em risco a qualidade das águas superficiais ou subterrâneas<sup>910</sup>. A estrutura da Lei estabelece um sistema em que se verifica mais uma vez a exigência de que os efluentes sejam autorizados, uma vez que o tributo incidirá sobre os efluentes autorizados, enquanto que nos casos em que a emissão de efluentes for realizada sem autorização ou em descumprimento aos limites previstos na autorização, incorrerão em um regime sancionador<sup>911</sup>.

O art. 62.1, da Lei 12/1990, e o art. 1.2, do Decreto 174/1994, estipulam que toda atividade suscetível de provocar poluição ou degradação do domínio público hidráulico, especialmente através de resíduos líquidos e de produtos capazes de poluir as águas superficiais e subterrâneas, requerem autorização

---

<sup>907</sup> Cf. o preâmbulo da Lei 12/1990.

<sup>908</sup> Atente-se que a Lei foi criada para suprir as orientações de planejamento regional, materializando-se pelos requisitos dos Planos Hidrológicos das Ilhas e de outras ferramentas de planejamento.

<sup>909</sup> Cf. tópico 1.2.1.

<sup>910</sup> Nesse sentido, *vid.* art. 61, da Lei 12/1990.

<sup>911</sup> Corroborando com essa abordagem, a exposição de motivos do Decreto 174/1994, de 29 de julho, estabelece que este Decreto trata de uma norma de Direito público em que “[...] a suspensão de atividades poluentes, a imposição de limitações, de obrigações, ou o cânon de efluentes, são instrumentos irrenunciáveis do Poder Público, que se utilizarão, tal como se exige o Estado de Direito, nas condições de igualdade, generalidade e garantia jurídica que o próprio Regulamento determina”. A Lei 12/1990 também prevê uma participação integrada com a participação de todos os setores (públicos e privados) que estejam envolvidos na sua organização, exploração, utilização e administração. Desta forma, instituiu-se a criação dos Conselhos Insulares de Águas, que são organismos autônomos adscritos aos *Cabildos*, independentes funcionalmente para a adoção das principais decisões relativas aos sistemas hidráulicos das ilhas.

administrativa<sup>912</sup>. Ainda, o art. 62.2, da referida Lei, e o art. 3 do mencionado Decreto, em nítido acordo com a legislação de águas continentais (cf. visto no tópico III.3.), definem efluente como o despejo de líquidos ou sólidos solúveis ou que se misturam na água, que se realize direta ou indiretamente em todo o território insular, independentemente que se origine de terrenos públicos ou particulares, e qualquer que seja o procedimento utilizado.

Observa-se, portanto, que a legislação canária atende a um duplo propósito: conservação das águas continentais e marítimas desta ilha, o que nos faz compreender uma unificação dos tributos ambientais sobre despejos nestas duas esferas. Este tributo segue a mesma linha do tributo da Lei de Costas, projetando de forma aberta a exigência de uma autorização prévia para a realização do efluente e a posterior tributação sobre os despejos autorizados, possuindo clareza de exposição legislativa e alcançando o que outras normativas mais recentes não conseguiram com normas mais desenvolvidas<sup>913</sup>.

Nesse sentido, passando para os **elementos de identificação** do tributo, conforme o art. 115.1, da Lei 12/1990, observa-se que este grava os efluentes autorizados. Assim, semelhantemente à LA de 1985 e Lei de Costas, este tributo pretendia gravar os efluentes autorizados, possuindo o objetivo de desmotivar a destruição ambiental, com a afetação das receitas para a proteção ambiental. Desta forma, verifica-se que o tributo tinha uma clara intenção ecológica, se inspirando no princípio do poluidor-pagador, visto que quando o sujeito passivo solicitava a autorização para realizar o despejo (a princípio, ato constitutivo do fato gerador), o que na realidade se está fazendo é vinculando a uma situação de

---

<sup>912</sup> O art. 63.1, da Lei 12/1990, estipula que todas as autorizações para a descarga de efluentes deverão cumprir todas as exigências da regulamentação, sendo que as instalações deverão realizar o tratamento necessário e os elementos que capacitem o controle do seu funcionamento, bem como os limites determinados para a composição do efluente e pelo valor do "cânon de efluente". Ainda, cf. art. 63.2, na autorização podem ser estabelecidos prazos para a adequação progressiva das características dos efluentes aos limites fixados na autorização.

Contudo, excepcionalmente em determinadas áreas, o Governo de Canárias, depois de ouvido o respectivo Conselho Insular, pode proibir as atividades e processos em que haja despejos, mesmo que sejam tratados, pelo grave risco de poluição das águas (cf. art. 65.2). Além disso, quando o despejo possa levar infiltração ou armazenamento de substâncias capazes de poluir os lençóis freáticos, somente será autorizado se o estudo hidrológico prévio demonstre sua inocuidade (nesse sentido, *vid.* arts. 14 a 16, do Decreto 174/1994). Para maior aprofundamento sobre a matéria, *vid.* arts. 61 a 72, da Lei 12/1990 e arts. 12 a 20, do Decreto 174/1994.

<sup>913</sup> Isto talvez tenha ocorrido pela limitação espacial e pela facilidade de gestionar uma região deste porte.

potencial cooperador com os gastos da Administração destinados a reparar na medida do possível, os danos causados pelos efluentes poluentes<sup>914</sup>.

A exigência de que o tributo recaia sobre efluentes autorizados não significa que, no que se refere à *natureza jurídica*, se trate de um taxa pelo concessão de um aproveitamento especial do domínio público marítimo, visto que seus elementos de quantificação, assim como os demais tributos, se concentra na carga poluente, possuindo um objetivo de proteger a melhorar o aquífero insular<sup>915</sup>. Assim, este tributo tem um caráter finalista, cuja aplicação das arrecadações é destinadas à proteção e melhora do domínio público hidráulico (cf. art. 46, do Decreto 174/1994). O *fato gerador* deste tributo é o despejos de efluentes poluentes autorizados. Assim, o fato gerador se produz pelo despejo de efluentes autorizados, devendo-se para tanto se determinar as hipóteses em que se deve solicitar a autorização<sup>916</sup>. Este tributo exige que haja uma autorização, necessária e prévia, para os estabelecimentos que gerassem efluentes e desejavam se implantar ou trasladar. Portanto, buscando evitar a tributação de um fato ilícito, não se tributa os efluentes proibidos ou não admitidos, ao mesmo tempo em que vinculava a autorização<sup>917</sup> unicamente aos casos que causassem um risco de poluição real ou potencial. Assim, em caso de infração administrativa, *i.e.*, por um efluente não autorizado ou proibido, deveria se aplicar a sanção equivalente em multa pecuniária ou na pena do delito cometido de acordo com a gravidade dano provocado ao meio hídrico<sup>918</sup>.

---

<sup>914</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, p. 26.

<sup>915</sup> *Vid.* segunda parte do art. 115.1, da Lei 12/1990, e art. 46, do Decreto 174/1994.

De forma mais abrangente, o art. 115.2, da Lei 12/1990 determina que, em geral, a ocupação ou utilização de terrenos requerem a autorização ou concessão do domínio público hidráulico, e que serão gravados por um cânon destinado à proteção e melhora deste domínio. Estipula-se a isenção do pagamento deste cânon para os concessionários de águas pela ocupação ou utilização dos terrenos de domínio público necessários para se realizar a concessão.

<sup>916</sup> *Vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, *cit.*, p. 404; ROSEMBUJ, T. *Los Tributos e la Protección del Medio Ambiente*, *cit.*, p. 157.

Observe que a Lei de Costas de 1988 exigia que os efluentes poluentes deveriam ser justificados pela impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento.

<sup>917</sup> Relembramos que com a TRLA de 1999, o tributo passou a ser aplicado mesmo nos casos em que o efluente fosse realizado sem autorização administrativa, mas que fosse legalizável, evitando assim que o tributo tivesse um cunho sancionador.

<sup>918</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, *cit.*, p. 406.

Nesse sentido, mais uma vez, a legislação não define se o fato gerador seria a outorga da autorização, a própria emissão dos efluentes ou ambos, o que dificultava a qualificação como imposto, taxa ou preço público<sup>919</sup>, trazendo incertezas sobre a natureza jurídica do tributo então instituído. Assim, apesar da doutrina majoritária entender que se tratava de uma taxa, aduzindo que se tratava de utilizar o domínio público de forma especialmente intensa, que dificulta ou impede o uso geral e ainda outros usos privativos, havendo um serviço de eliminação ou depuração provocado pelo despejo, assim como um custo precisamente por causa do despejo poluente<sup>920</sup>, acreditamos, conforme amplamente explorado anteriormente, que o tributo trata de um imposto sobre as emissões<sup>921</sup>. Conforme vimos com maior profundidade no cânon de efluentes da Lei de Costas, neste tributo não há qualquer elemento que o identifique como uma autorização administrativa para a realização de efluentes, nem no seu fato gerador (que seria direcionado ao elemento extrafiscal-ambiental), nem em seus elementos de quantificação, que em nenhum momento consideram o valor do domínio-público hidráulico, ou sequer uma aproximação deste, nem tampouco o valor de algum serviço administrativo, mas apenas a carga contaminante expressada em unidades de poluição, calculadas sobre a quantidade e qualidade do efluente. Apesar do vínculo da arrecadação tributo ao financiamento para proteção ambiental hídrica das ilhas, o serviço administrativo a ser prestado não é definido, dando a entender que o significado integra uma atuação administrativa generalizada para melhorar a qualidade das águas, interpretação que nos parece condizente com os elementos de quantificação do tributo.

---

<sup>919</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", *Revista de Estudios Regionales*, nº 37, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, Málaga, 1993, pp. 28 e ss.

<sup>920</sup> Nesse sentido, *vid.* QUINTANA PETRUS, J. M. *Derecho de Aguas*, Bosch, Barcelona, 1989, p. 529; e TOLEDO JAUDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *cit.*, pp. 314 e 321. Em sentido contrário, CARBAJO VASCO e FALCÓN Y TELLA defendiam que se tratava de um imposto (*vid.* CARBAJO VASCO, D. "La imposición ecológica en España: el caso de la fiscalidad de las aguas", *cit.*, p. 16; e FALCÓN Y TELLA, R. "Los entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico", *cit.*, p. 679).

<sup>921</sup> Apesar de defendermos que trata de um imposto ambiental, a autorização para realizar o despejo constitui o ato prévio e importante, e na inexistência deste, acreditamos que deve-se forçar a interpretação do tributo para aceitá-lo como a própria autorização, já que este constitui o fato gerador, visto que se o despejo se realiza sem autorização administrativa prévia, não se daria sequer a hipótese para dar nascimento ao tributo, mas sim a um infração administrativa, *cf.* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 229; e MAGADÁN DÍAZ, M. E RIVAS GARCÍA, J. I. "Tributos medioambientales en España: el estado de la cuestión", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 28, 1997, p. 126.

Assim, o tributo não era o custo da autorização dos efluentes, ou seja, não era uma taxa por concessão de um aproveitamento especial do domínio público marítimo, em razão do valor de mercado deste bem. A autoridade competente para proteger o meio ambiente não realizava qualquer mensuração de parâmetros relacionados com o valor do bem ambiental, nem os elementos de quantificação estavam relacionados com o custo do serviço, mas sim o tributo podia ser eventualmente corrigido em função dos despejos reais e cuja quantificação poderia se relacionar com o custo do serviço, conforme já estudado no tópico III.5. sobre o cânon de efluentes da Lei Costas. Assim, acreditamos que o tributo estava adstrito aos objetivos ambientais<sup>922</sup>, o que, ao nosso juízo, melhor se configura como um imposto, na medida em que não havia uma cobrança pelo uso do domínio público marítimo-terrestre, nem por um serviço administrativo em concreto, ao passo em que os elementos de quantificação não apresentavam qualquer valor que projetasse o interesse em configurá-lo como uma taxa. Portanto, apesar de compartilhar da ideia que o tributo em questão teve de ser interpretado como uma taxa para poder ser aplicado, não podemos negar que sua interpretação teleológica nos leva a crer que o legislador criou uma figura que aparentava possuir elementos preponderantemente característicos dos impostos. Ao requisitar no fato gerador que seriam objeto de tributação as emissões autorizadas, o tributo sob estudo não deixa dúvidas de que deveria existir uma autorização prévia aos despejos, precisamente por fazer referência à emissões autorizadas, contudo sem prever de que forma se dariam estas autorizações, o que levou a interpretar a figura como sendo a própria autorização. Com a entrada em vigor da autorização ambiental integrada da Lei 16/2002, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição, esta exigência foi suprida, e acreditamos que o tributo pode ser interpretado atualmente como um verdadeiro imposto.

Conforme art. 20, Lei 12/1990, corresponde aos Conselhos Insulares à percepção, gestão e aplicação dos ingressos recebidos pela tributação sobre os efluentes, sendo portanto estes os *sujeitos ativos* da relação tributária. Assim, o sujeito passivo era considerado como como a Administração que outorgava a

---

<sup>922</sup> Em doutrina contrária, HERRERA MOLINA defende que seria uma taxa extrafiscal (HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 131 e ss.

permissão para a realização do despejo (pela já explicada interpretação forçosa que se fez necessário para aplicar o tributo), contudo esta interpretação foi alterada com a vigência da Lei 16/2002, sendo que os Conselhos Insulares são os sujeitos ativos da obrigação tributária do tributo sobre efluentes (e não sobre a autorização ou o uso do domínio público)<sup>923</sup>. Já o *sujeito passivo* era, em um primeiro momento, o titular de uma autorização de efluentes (art. 49.1, do Decreto 174/1994)<sup>924</sup>, contudo, com a nova interpretação que defendemos é o titular que realize o despejo de efluentes poluentes.

No que tange aos **elementos de quantificação**, verifica-se que o tributo grava os efluentes autorizados, cujo valor é o resultado de multiplicar a carga poluente, expressada em unidades de poluição, pelo valor que é fixado para a unidade (art. 115.2, da Lei 12/1990), mesma fórmula adotada pelo cânon da Lei de Costas e LA de 1985<sup>925</sup>. A determinação da carga poluente ocorre pela fórmula  $C = K \cdot V$ , em que: “C” representa a carga poluente, medida em unidades de poluição; “V” o volume de resíduo, em metros cúbicos por ano; e “K” é um coeficiente que depende do tipo do resíduo e do grau de tratamento prévio a qual tenha sido submetido, segundo os valores estabelecidos no anexo IV, cf. art. 48, do Decreto 174/1994.

Nos termos do art. 47, do Decreto 174/1994, a unidade de poluição é um padrão convencional de medida, que relaciona o total de elementos ou

---

<sup>923</sup> Cf. TOLEDO JAUDENES, J. “El principio ‘quien contamina, paga’ y el canon de vertidos”, *Revista de Administración Pública*, nº 112, 1987, pp. 324 e 1028; VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 408; e PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., pp. 99 e ss.

Esta discussão sobre a possibilidade de se admitir que os tributos, além dos impostos, possam ser cedidos já é uma questão superada pela doutrina e jurisprudência espanhola, visto que no caso das taxas não podem ser cedidas, mas pode haver uma transferência de competências, o que faz com que passe a ser um tributo próprio da Comunidade Autônoma (cf. art. 7.2 do LOFCA, CRUZ RODRÍGUEZ, B. D. L. “Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 239, 1996, p. 51, já tratado anteriormente por MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “La financiación de las regiones en España”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 35, 1982, pp. 268 e ss.). Com a reforma da LOFCA através da LO 3/1996, de 27 de dezembro, o art. 11 passou a enumerar taxativamente quais os tributos que poderiam ser cedidos pelo Estado para as CCAA, o que fez com que a anterior redação que permitia a cessão de qualquer matéria tributária que não fosse uma das enumeradas como excludas do art. 11, inclusive o Canon de efluentes da LA de 1985. Contudo, a atual redação não admite outra interpretação: o tributo é um tributo do Estado, arrecadado pelos Organismos de bacia ou como um tributo próprio das CCAA nos casos em que estes assumam as competências correspondentes, cf. art. 7.2 do LOFCA.

<sup>924</sup> ARRIETA MARTÍN DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, cit., p. 55; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 227.

<sup>925</sup> Cf. PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 30.

substâncias poluentes contidos em qualquer despejo, e os valores médios de um tipo de águas domésticas correspondente a um número de habitantes e um período fiscal. Para sua definição será considerada a carga poluente, em relação a uma dotação hídrica de despejo de 150 litros por habitante e dia, de: a) materiais em suspensão (MES): 90 g/hab./dia; b) materiais oxidáveis (MO): 61 g/hab./dia. Portanto, se trata de uma alíquota fixa.

O valor da unidade será proposto periodicamente pela Secretaria competente pela matéria de águas ao Governo de Canárias, depois de consultados os Conselhos Insulares, fixando os valores máximos e mínimos para a unidade de poluição, que serão aplicados em toda a Comunidade Autônoma de Canárias (*vid.* art. 47.1, do Decreto 174/1994). Os Conselhos Insulares determinarão o valor da unidade de poluição, dentro dos limites máximos e mínimos, e que poderão ser destinados para as diferentes zonas e setores desta ilha, segundo as previsões dos planos hidrológicos que tratam da qualidade das águas insulares, de tal forma que se cubra o financiamento das obras necessárias para o cumprimento das referidas previsões, incluindo-se em seu cômputo o valor dos fundos exteriores que puderem ser obtidos, cf. art. 47.2, do Decreto 174/1994. Deduções, isenções e bonificações não foram previstas neste tributo<sup>926</sup>.

Observando os elementos de quantificação isoladamente, não há como defender que o tributo em questão tem por fim autorizar os efluentes ou um suposto uso do domínio público. A interpretação que se deu a esta Lei para possibilitar a aplicação do tributo, assim como os demais cânones estudados, tentando atribuir uma natureza ao tributo que não lhe correspondia, ou seja, relacionado a um serviço administrativo ou ao aproveitamento do bem de domínio público, mas que na realidade não possui qualquer correspondência nos elementos de quantificação do tributo. A despeito de nosso posicionamento e da regra de que a qualificação do tributo deve estar diretamente relacionada com o fato gerador do mesmo, e apesar das matizes da quantificação deste tributo divergirem dos de uma taxa, a aplicação do tributo levou o mesmo a ser interpretado como uma autorização divisível, em que os agentes que produzem os

---

<sup>926</sup> Contudo a Lei 12/1990 prevê, em seu art. 115.1, a isenção do pagamento do cânon de ocupação ou utilização dos terrenos de domínio público para os concessionários de águas, para realizar sua concessão.



efluentes requereriam uma autorização administrativa quantificável em função das unidades poluentes para despejar estas substâncias, pelos fundamentos já mencionados. Dentro destes parâmetros, sucumbimos à interpretação de que o tributo teve que ser interpretado inicialmente como uma taxa, justamente para que o mesmo pudesse ser aplicado<sup>927</sup>, mas que com o advento da autorização ambiental integrada da Lei 16/2002, esta interpretação não se faz mais necessária, correspondendo o tributo à um verdadeiro imposto, tanto em sua natureza, quanto em seus elementos de identificação como de quantificação.

No que cinge à **administração** do tributo, o art. 50, do Decreto 174/1994, determina que os Conselhos Insulares poderão subscrever os adequados Convênios com a Administração Autonômica, Central, Entes Locais, assim como com os Organismos Autonômicos e demais Instituições de caráter público, para realizar ações ou projetos relativos à proteção e melhora do meio receptor, quando ele responda às previsões gerais contidas nos Planos Hidrológicos. O financiamento, total ou parcial, das atuações ou projetos poderão se imputar ao valor da arrecadação obtida a título do cânon de efluente.

No que se refere às sanções e infrações tributárias, como há uma ausência específica da normal, aplica-se como regra geral a normativa que regulava o regime geral da LGT e a legislação que a desenvolve. Não obstante, na Lei 12/1990 são previstas as responsabilidades civil, penal e administrativa pela realização de atividades não autorizadas (art. 68), ao passo que prevê a revocação das autorizações por descumprimento das condições exigidas na Lei (art. 67). O art. 124, da mencionada Lei, determina que são infrações administrativas a realização de despejos não autorizados de efluentes que deteriore ou possam deteriorar a qualidade da água, superficial ou subterrânea, ou as condições de desaguamento do leito receptor. Portanto, não existirá infração administrativa se houver um efluente sem autorização, desde que não seja poluente.

Em relação ao **exercício fiscal**, conforme o art. 49, do Decreto 174/1994, esta obrigação tributária é periódica e anual, e o **momento da ocorrência do fato**

---

<sup>927</sup> Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regimen Fiscal de las Aguas*, cit., pp. 57 e ss.; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 232.

**gerador** nasce com a outorga a autorização do efluente. Caso tenha haja sido realizada a emissão de efluente sem autorização e posteriormente se legaliza este despejo, deverá pagar o tributo correspondente ao efluente efetivamente produzido, independentemente das sanções devidas à falta de autorização, cf. art. 55, da Lei 12/1990. A nosso ver, conforme exposto anteriormente, para se evitar um *bis in idem* da incidência do tributo conjuntamente com a sanção, o despejo sem autorização deve incorrer em uma sanção específica, afastando-se a tributação do ato ilícito. Em outras palavras, caso se realize um despejo sem a devida autorização, não caberia tributar os efluentes, mas sim penalizar o seu titular pela realização de um ato degradatório a natureza sem os devidos pré-requisitos para tanto. Durante o primeiro trimestre de cada ano natural deverá ser pago o tributo correspondente ao ano anterior. Caso se cesse definitivamente o despejo antes da finalização do ano natural, qualquer que seja sua causa, o tributo será pago em sua integridade durante os noventa dias seguintes à data da referida interrupção, cf. art. 49.3, do Decreto 174/1994.

Por fim, deve-se destacar que estatisticamente o cânon de efluentes de Canárias arrecadou um total de 241.500 euros em 2007, de um total de 2.405.656 de impostos indiretos, sendo que não foram publicados dados sobre a quantia arrecadada pelo cânon antes ou depois deste ano<sup>928</sup>. Mais uma vez, destacamos que a receita obtida por este forma de imposição ambiental fica restringida à pequena quantidade determinada para cada unidade de poluição, que representava um valor muito menor que os valores médios reais e dos investimentos mínimos necessários para cumprir com o objetivo do tributo, bem como pelo desconhecimento de quem eram os produtores de efluentes, do volume que estes deveriam liquidar e pela forte resistência social para ingressar a quantia<sup>929</sup>. Desta forma, apesar de sua natureza louvável em buscar proteger o meio ambiente ao qual se destinam os efluentes, tributo parece não conseguir

---

<sup>928</sup> A partir de dados do MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA. *Libro Electrónico "Tributación Autonómicas"*, disponível em: <http://www.meh.es/gl-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>, acesso: 26 de maio de 2010.

<sup>929</sup> Vid. ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 160.

cumprir as finalidades ambientais para o qual foi criado, nem com o objetivo de reduzir os impactos negativos no meio ambiente<sup>930</sup>.

### III.6.3. Murcia

Através da Lei Orgânica 4/1994<sup>931</sup>, de 24 de março, de reforma do Estatuto de Autonomia da Região de Murcia art. 11.11, esta Comunidade Autônoma assume a potestade e a competência estatutária para o desenvolvimento legislativo e execução de normas adicionais de proteção do meio ambiente, dentro da estrutura da legislação básica estatal e nos termos que a mesma estabeleça. Assim, a Lei 1/1995, de 8 de março<sup>932</sup>, constitui um quadro para o desenvolvimento da programação da política ambiental na Comunidade Autônoma de Murcia, através de um sistema de normas adicionais de proteção do meio ambiente<sup>933</sup>.

De acordo com a exposição de motivos, da Lei 1/1995, a proteção do meio ambiente é uma demanda social e uma obrigação dos cidadãos. Assim, conforme com o art. 45 da CE, os cidadãos têm o direito de desfrutar e conservar de um ambiente adequado, com a utilização racional dos recursos naturais e, por outro lado, cabe aos poderes públicos proteger e melhorar a qualidade de vida, e defender e restaurar o meio ambiente, mesmo que seja pelo uso de sanções ou pela obrigação de reparar o dano causado. Segundo esta mesma exposição de motivos, reforçando as teorias abordadas ao longo desta tese, todas as administrações públicas têm o dever de projetar a adequada legislação para a proteção dos valores ambientais contra atividades capazes de afetar a conservação do meio ambiente. Via de regra, a reparação do meio ambiente por danos já causados é mais difícil e tem maior custo do que a prevenção do mesmo, bem como requer medidas que paralistem ou extingam as atividades que

---

<sup>930</sup> No mesmo sentido, *vid.* VAQUERA GARCÍA ao tratar da arrecadação da LA de 1985, in A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 421.

<sup>931</sup> BOE nº 72, de 25/3/1994.

<sup>932</sup> BOE nº 75 de 29/3/1995.

<sup>933</sup> Interessante observar que esta Lei reconhece a co-responsabilidade da Administração local na administração do meio ambiente, designando aos municípios o potencial para as competências no processo de autorização prévia. Nesse sentido, *vid.* Decreto 2.414/1961, de 30 de novembro, Regulamento de Atividades que causam perturbações, nocivas, insalubres e perigosas, que supõe uma generalização dos mecanismos de autorização prévia para as administrações regional e municipal, no quadro dos procedimentos e qualificação ambiental.

representem prejuízos de alto custo social e econômico. Nesse sentido, a Lei 1/1995 veio sanar esta necessidade por uma gestão prévia na Região de Murcia, que, segundo a própria Lei, possui ecossistemas áridos e semiáridos frágeis a certas atividades econômicas. Assim, afetam estes recursos de tal forma que transcendam os âmbitos socioeconômicos, incidindo, *e.g.*, sobre a paisagem e a água, comprometendo sua qualidade e, em consequência, a potencialidade produtiva da Região de Murcia<sup>934</sup>.

Nessa esteira, o Título III, da Lei 1/1995, desenvolve mecanismos de responsabilidade e de imputação direta dos custos, de acordo com o princípio do poluidor-pagador, evitando assim, que o peso dos financiamentos das atuações ambientais recaia de maneira exclusiva nos orçamentos gerais das administrações públicas, o que impediria uma política redistributiva e progressista sobre a matéria<sup>935</sup>. Sob este prisma, a redação original do art. 45, da Lei 1/1995, instituiu três tributos por poluição: a) o cânon pela produção e despejo de resíduos sólidos industriais; b) o cânon por emissões de gases poluentes à atmosfera; c) cânon de efluentes ao mar<sup>936</sup>. Sem prejuízo ao estabelecido pela legislação básica do Estado, estes tributos foram exigidos para estas formas de poluição ambiental, sendo que eram devidos em favor da Administração regional, independentemente de outros tributos que fossem exigíveis para as referidas atividades por outros títulos.

Posteriormente, com a Lei 9/2005, de 29 de dezembro<sup>937</sup>, o art. 45 da Lei 1/1995, foi modificado, e também foi instituído um art. 46 *bis*, havendo uma transição do então denominado cânon para um imposto sobre efluentes

---

<sup>934</sup> A Lei manifesta que a prevenção é o mecanismo mais adequado, porquanto capacita a Administração à tomar conhecimento dos possíveis efeitos sobre o meio ambiente e a qualidade de vida que são projetados pelas atividades econômicas, utilizando como fundamento: a) o antigo art. 130 R.2, do Tratado da Comunidade Europeia, que tratava do princípio do poluidor-pagador e da recuperação dos danos ambientais causados, especialmente na fonte (corresponde ao atual art. 191.2, do TUE de Lisboa); b) a Diretiva 85/337, de 27 de junho, e no Real Decreto Legislativo 1.302/86 (que estipulam a avaliação de impacto ambiental como um mecanismo eficaz de política ambiental preventiva),

<sup>935</sup> De forma complementária, também foi prevista a criação de fundos para contribuir com o financiamento de atuações específicas de proteção do meio ambiente, contempladas em diretrizes ou planos. Para maior aprofundamento sobre o Fundo de Proteção do Meio Ambiente de Múrcia, arts. 48 e 49, da Lei 1/1995.

<sup>936</sup> Cf. Redação original do inciso 2, do art. 45, da Lei 1/1995.

<sup>937</sup> BOE nº 134, 06/06/2006.

despejados nas águas do mar. Assim, estudaremos a seguir o “cânon de efluentes ao mar” de Murcia e, em seguida, a figura instituída que substitui o referido tributo, o “imposto sobre efluentes nas águas litorâneas”.

### **III.6.3.1. Cânon de efluentes ao mar de Múrcia**

A Lei 1/1995, de 8 de março, desenvolvida pela Ordem de 11 de dezembro de 1997 de Murcia<sup>938</sup>, instituiu o cânon de efluentes ao mar de Murcia, vinculando-a a Lei de Costas, cuja cota tributária se realizava da mesma forma que no cânon de efluentes estatal. O objetivo almejado por este tributo era gravar a realização de efluentes poluentes autorizados despejados no domínio público marítimo, sendo seu montante determinado mediante o produto da carga poluente do despejo, expressado em unidades de poluição, por um valor monetário que se designava a cada unidade (art. 1, art. 45 e ss., da Lei 1/1995). Assim, dos diferentes elementos que configuram este tributo, observa-se que o possui um claro espírito ambiental<sup>939</sup>. Nesse sentido, a natureza do tributo era uma imposto ambiental que visava reduzir a incidência antrópica no meio marítimo, portanto, com um cunho nitidamente extrafiscal, pois a arrecadação também era destinada a atuações de melhora da qualidade ambiental dos meios receptores de poluição, cf. art. 45.2.c), da redação original da Lei 1/1995, como passamos a estudar.

Assim, de fato, no que se refere aos **elementos de identificação**, o tributo instituído assemelha-se aos modelos já implementados pela Lei de Costas e pela LA de 1985<sup>940</sup>, portanto, subsumindo a doutrina majoritária que a figura representaria uma medida fiscal correspondente à ocupação e utilização do

---

<sup>938</sup> BORM nº 294, de 22/12/1997.

<sup>939</sup> Vid. tópicos I.1. e I.2., e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 240.

<sup>940</sup> Conforme tratado anteriormente e assim como a LA de 1985, o funcionamento deste tributo é parecido com os tributos que foram inicialmente instituídos na França desde 1975 e nos Países Baixos, em que as exações são aplicadas de forma descentralizada pelos organismos de bacias hidrográficas, em que consideram os efluentes de substâncias tóxicas por meio de uma série de parâmetros (cf. VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 403; BARDE, J.P. “La fiscalité de l’environnement: pertinence économique et expérience pratique”, *Année de L’environnement*, Presses Universitaires de France, 1977, pp. 155 e ss.; PRIEUR, M. *Droit de L’environnement*, Dalloz, Paris, 1996, pp. 469 e ss.).

domínio público marítimo-terrestre<sup>941</sup>, em concreto um tributo no qual o fato gerador seria toda ocupação ou aproveitamento do domínio público marítimo-terrestre estatal em virtude de uma concessão ou autorização, sendo seus sujeitos passivos os titulares destas concessões ou autorizações<sup>942</sup>. Contudo, diante da exigência de uma autorização para se realizar o vertido, a doutrina inicialmente forçou sua interpretação como sendo a própria autorização. Novamente, expressamos nossa opinião de que o tributo em questão não é uma taxa, visto que não há qualquer elemento que o qualifique como tal: o fato gerador relaciona-se ao elemento extrafiscal de proteção do meio ambiente, e os elementos de quantificação em nenhum momento consideram o valor do domínio-público mar, ou sequer uma aproximação deste, nem tampouco o valor de algum serviço administrativo, mas apenas a carga contaminante expressada em unidades de poluição, calculadas sobre a quantidade e qualidade do efluente. Assim, não há um serviço administrativo determinado a ser prestado, dando a entender que o significado integra uma atuação administrativa generalizada para melhorar a qualidade das águas da zona costeira, interpretação que nos parece condizente com os elementos de quantificação do tributo. Analisemos nosso posicionamento.

Primeiramente, conforme visto no tópico III.5., lembramos que apesar das mais variadas doutrinas, a inclinação majoritária foi que o tributo como era taxa pelo uso do domínio público, mas que com a redação original da LTPP de 1989 teve que ser interpretada como uma taxa pelo serviço administrativo de autorização (já que o uso do domínio público era considerado como um preço público na época)<sup>943</sup>. Essa incongruência foi corrigida posteriormente com a STC 185/1995, de 14 de dezembro, que reenquadrou o uso do domínio público como

---

<sup>941</sup> Nesse sentido, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, Civitas, Madrid, 1991, p. 109; QUINTANA PETRUS, J. M. *Derecho de Aguas*, Bosch, Barcelona, 1992, p. 649; CORS MEYA, F. X. "Calificación de los cánones sobre el agua", *cit.*, p. 85; SUMPISI VIÑAS, J. M. "El régimen económico-financiero del agua y la agricultura", *Revista de Estudios Agro-Sociales*, nº 167, 1994, p. 68; e HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, *cit.*, p. 243. Também, *vid.* STSJ de Catalunya, de 11 de junho de 1990. "Mesmo que fosse inegável que o objeto do tributo era gravar a ocupação do domínio público pelo sujeito que realizaria a poluição, também era inegável que o tributo gravava os benefícios derivados da atividade administrativa de autorizar o efluente, o que, era suficiente para qualificar o tributo e seu gravame como taxa (PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, p. 27).

<sup>942</sup> *Vid.* TOLEDO JÁUDENES, J. "El principio 'quien contamina, paga' y el canon de vertidos", *cit.*, p. 321.

<sup>943</sup> PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, *cit.*, pp. 24 e ss.; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, pp. 240 e 241.

uma taxa<sup>944</sup>. Desta forma, a única forma de interpretar a normativa reguladora do tributo, nos termos da LTPP e da CE, era considerá-la como uma taxa pela prestação de serviços ou atividades, acontecimento este que somente se tornava possível se fosse considerado que o fato gerador exigia a autorização administrativa para realizar o despejo, posicionamento que foi adotado até a 14 de dezembro de 1995, com a STC 185/1995, quando não se fez mais necessária essa interpretação forçada<sup>945</sup>.

A parte destes razoamentos históricos, foi a STC 149/1991, de 4 de julho, que ao nosso ver solucionou a questão e nos ampara em nossa defesa, visto que explicita claramente que o objetivo do tributo de efluentes da Lei de Costas não é a atividade administrativa em si (art. 86 da Lei de Costas), nem a eventual ocupação do domínio público marítimo-terrestre pelos emissores dos efluentes (art. 84 da Lei de Costas), mas sim a perturbação ou dano que é causado nas águas marítimas pela receção dos efluentes e, em consequência, seja qual for a Administração que o arrecade, seu destino deverá ser o saneamento e a melhora da qualidade das águas do mar (STC 149/1991, Título IV.B). Salvo melhor juízo, a esta decisão nos filiamos porque destaca claramente que o tributo é um imposto ambiental que visa à proteção ambiental (cf. tópico II.3.), considerando que a figura não era nem uma taxa pela autorização, nem uma taxa pelo uso do domínio-público<sup>946</sup>.

Em segundo lugar, por outra via, havia a dúvida em relação à obrigação legislativa instituída de que o tributo teria que recair sobre os efluentes autorizados, ou seja, que deveria haver uma autorização prévia antes de se tributar pelos impactos negativos causados pelos efluentes no meio ambiente

---

<sup>944</sup> HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 242.

<sup>945</sup> Posteriormente, esta posição foi adotada com a Lei 25/1998, 13 de julho, de Prestações Patrimoniais de Caráter Público, que adapta a normativa das taxas e preços públicos em sua disposição final primeira, inciso 6, consolidando que o “cânon de efluentes autorizados” da LA de 1985 seria uma taxa, definição esta que por uma análise de similitude poderia ser diretamente trasladada ao tributo de efluentes em estudo.

<sup>946</sup> Acreditamos que houve um equívoco na linha interpretativa majoritária que veio a influenciar por vários anos a doutrina, jurisprudência e até mesmo a legislação, como no caso da Lei 25/1998, que classificou o cânon de efluentes da LA de 1985 como uma taxa, e na TRLA, que denominou o tributo de efluentes como sendo uma taxa. Contudo, este posicionamento está sendo claramente alterado, como verificam-se nos mais recentes tributos ambientais instituídos na Espanha, em que se lhes é atribuído à categoria tributária imposto.

marinho. Outra vez, apesar de supostamente dirimidas as questões relacionadas à natureza tributária da figura instituída, observava-se que a autorização era um pré-requisito para poder se tributar tais despejos. Assim, a *mens legislativa* de instituir um tributo extrafiscal<sup>947</sup> teve que ceder a uma linha interpretativa que possibilitasse a aplicação do tributo, qual seja, a de considerar um verdadeiro imposto ambiental como uma simples taxa de autorização administrativa, mesmo que os elementos característicos do tributo não estivessem desenhados nesse sentido. Destarte, apesar do raciocínio da STC 149/1991, que compreende que a vontade do legislador foi de instituir um tributo de natureza extrafiscal, não estando direcionada nem à autorização do despejo, nem ao uso ou aproveitamento do domínio público, não se pode negar que um tributo sobre efluentes exige uma indispensável autorização, que vinha prevista mas não normatizada, fazendo com que se tivesse que interpretar o tributo como a própria taxa de autorização<sup>948</sup>. Foi isso que obrigou que o *fato gerador* desse tributo tivesse que ser forçosamente interpretado como a própria atividade da Administração em conceder autorização<sup>949</sup>. Assim, *fato gerador* do tributo teve que ser considerado mais uma vez como a própria autorização para a realização do efluente, já que o tributo incidia sobre os despejos autorizados, nos padrões a Lei de Costas.

Por outro lado, considera-se que o *sujeito ativo* é a Administração outorgante da autorização, enquanto que o *sujeito passivo* é o titular da

---

<sup>947</sup> Por outro lado, discordamos do posicionamento dos insígnies doutrinadores PAGÉS I GALTÈS PAGÉS e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ que defendem que se trataria de uma taxa parafiscal, considerando que, conforme estudado no tópico II.2.1., os tributos podem ter natureza extrafiscal e esta natureza está prevista no ordenamento jurídico espanhol, não havendo porque considerá-los como parafiscais (Cf. PAGÉS I GALTÈS, J. *Fiscalidad de las Aguas*, cit., p. 27; e JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 241).

<sup>948</sup> Nesse sentido, GARCÍA NOVOA defende que por haver desaparecido a vinculação do tributo com a autorização para despejar, não há mais um vínculo com uma atividade administrativa, o que faria com que o tributo fosse compreendido como um imposto com finalidade ecológica (cf. GARCÍA NOVOA, C. "La Propuesta de Directiva Marco de política de aguas y la reforma de la Ley de Aguas de 1999", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, pp. 41-42).

<sup>949</sup> A contrario *sensu* ADAME MARTÍNEZ acredita que o tributo é por sua natureza uma taxa de autorização, bem como pela realização dos serviços de manutenção da qualidade das águas do mar que podem ser gerados pela prática destas atividades contaminantes (cf. ADAME MARTÍNEZ, F. "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", cit., p. 33). Igualmente, *vid* na STS de 19 de setembro de 1994 (Ar. 7.127), que estabeleceu que a liquidação do tributo sobre efluentes da LA de 1985 não tem uma aplicação genérica para satisfazer o interesse público, mas sim se aplica, de forma concreta e específica, na proteção e melhora da qualidade das águas, e esta finalidade está integrada no conceito de interesse público que deve ser protegido, possuindo preferência em relação aos interesses particulares derivados da atividade das atividades privadas.



autorização do despejo<sup>950</sup>. Segundo o art. 45.c), parágrafo primeiro, este tributo tinha como *sujeito ativo* a Administração da Região de Murcia, que deveria aplicar em atuações de saneamento e melhora da qualidade ambiental dos meios receptores da poluição. Já os *sujeitos passivos* e responsáveis eram os titulares das indústrias e atividades poluentes, que eram obrigados ao pagamento do tributo, estivessem ou não submetidos ao regime de qualificação ou declaração ambiental estabelecido na Lei. Desta forma, conforme tópico *III.5.*, a redação original do art. 110.h) da Lei de Costas determinou que à Administração do Estado correspondia a competência para a autorização do efluente terra-mar, com exceção dos industriais e poluentes, sem prejuízo das competências que tivessem as CCAA, cf. art. 114 da Lei de Costas. Repetimos mais uma vez que este inciso foi declarado inconstitucional pela STC 149/1991, FJ's 4.F e 7.A, uma vez que por esta decisão ficou determinando que corresponde às CCAA ou qualquer de seus órgãos encarregados pela outorga, quando assumida a competência para autorizar os efluentes, salvo os efluentes industriais e poluentes, não necessitando de concessão, mas apenas a simples autorização. Assim, a STC 149/1991, no Título III, FJ 4.F, atribuiu à todas as CCAA a competência para executar a legislação do Estado sobre a proteção do meio ambiente, bem como levar a cabo os atos de execução que implique a aplicação das normas de efluentes seja qual for o gênero deste e seu destino. Desta forma, assim como nas CCAA de Andaluzia e Canárias, a Comunidade Autônoma de Murcia assumiu as competências para outorgar a autorização do despejo, será ela ou o órgão autônomo que trate desta matéria que deverá ser considerado o sujeito ativo.

No que tange aos ***elementos de quantificação***, para se calcular a *base de cálculo* devia se multiplicar a carga poluente de efluentes, expressada em unidades de poluição, pelo valor que se designava para cada unidade. Por unidade de poluição se entendia um padrão convencional de medida, que se fixava regulamentarmente, em relação à geração de efluentes ao mar, equivalente aos produzidos por um núcleo de população de 1.000 habitantes e no período de um ano. Também por via regulamentária se estabeleciam as escalas de equivalência para a geração de efluentes ao mar em relação da unidade de

---

<sup>950</sup> Cf. VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, cit., p. 129.

poluição, nos termos acima definidos. Todo este sistema foi espelhado no tributo estatal de efluentes da Lei de Costas, repetindo o mesmo método anteriormente explicado.

Já na disposição transitória segunda, da Lei 1/1995, referindo-se às unidades de poluição e às escalas de equivalência para o tributo sobre efluentes ao mar de águas residuais urbanas, nos termos da Lei 22/1988, estipulava de forma geral e de caráter transitório o valor de 1.000.000 pesetas (6.010,12 euros) e uma escala de equivalência para efluentes urbanos de 2, caso não houvessem as substâncias perigosas enumeradas no Anexo II do Real Decreto 258/1989, e entre 5 e 10, se o efluente contém as substâncias incluídas no Anexo II<sup>951</sup>. A Secretaria do Meio Ambiente determinava para cada caso a escala de equivalência, dependendo das substâncias presentes nos efluentes e o grau de depuração conseguido.

Mais uma vez, devemos destacar que, muito embora tenha sido aceito pela doutrina majoritária de que o tributo seria a própria autorização para que viesse a aplicado, da análise dos elementos de quantificação observa-se que para a determinação da base de cálculo, não há dúvidas de que a figura em questão é um imposto, denotando-se a partir do fato que grava um efluente com a finalidade de compensar as externalidades negativas produzidas pelos efluentes nas zonas costeiras. Assim, segundo nossa opinião, o tributo em questão é um imposto extrafiscal com a função de incentivar atitudes mais corretas ambientalmente, considerando que em nenhum momento trata de quantificar o mesmo em função de qualquer serviço administrativo, nem em função do uso ou ocupação do domínio público. Por fim, deve-se destacar que este tributo buscou suprir em nível da Comunidade Autônoma a falta de regulamentação que desenvolvesse o tributo sobre efluentes da Lei de Costas, sendo que acreditamos que o cânon sob estudo

---

<sup>951</sup> Cf. o anexo II do Real Decreto 258/1989, de 10 de março, se estabelece a normativa geral sobre efluentes de substâncias perigosas desde a terra ao mar, em que se enumeram as seguintes substâncias que por sua toxicidade, persistência e bio-acumulação: a) compostos organohalogenados e substâncias que podem dar origem a compostos desta classe no meio aquático; b) compostos organofosfóricos; c) compostos organoestênicos; d) substâncias na que esteja demonstrado seu poder cancerígeno no meio aquático ou transmitido por meio deste; e) mercúrio e compostos de mercúrio; f) cádmio e compostos de cádmio; g) óleos minerais persistentes e hidrocarbonetos de origem petrolífero persistentes; h) materiais sintéticos persistentes que possam flutuar, permanecer em suspensão ou fundir-se e causar prejuízo a qualquer utilização das águas. Atente-se que este Real Decreto ainda continua vigente.

veio a se tornar inócuo com a entrada em vigor da Lei 16/2002, de 1 de julho, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição (PCIP), conforme mencionado anteriormente no tópico III.5. e a respectiva instituição da autorização ambiental integrada (arts. 9 ao 29 desta Lei)<sup>952</sup>.

Bonificações, deduções e isenções não foram previstas neste tributo, à exemplo dos mais recentes impostos ambientais, conforme vimos no imposto andaluz sobre efluentes às águas litorâneas. Quanto às infrações e sanções tributárias, se aplica a normativa geral da LGT e a normativa que a desenvolve a Lei murciana 1/1995 (Ordem de 11 de dezembro de 1997, sobre adequação das indústrias e demais atividades às exigências da normativa ambiental)<sup>953</sup>. Além do mais, pode se aplicar o art. 79.1.c), da Lei de Costas, que prevê que no caso de não pagamento do tributo, deverá ser aplicada uma peculiar sanção acessória não pecuniária. Esta sanção surge quando o sujeito passivo não pagar o tributo em um prazo superior a um ano, e que consistente na declaração da caducidade da

---

<sup>952</sup> Como mencionado anteriormente, a Lei 16/2002 regula exaustivamente a denominada “autorização ambiental integrada”, que desde a perspectiva administrativa não é nada mais que uma regulação específica de um objeto da UE que desenvolve uma política internacional comunitária, transversal e selecionada sobre a legislação do Estado, coordenadamente com o mandato constitucional pelo qual os poderes públicos assegurarão pela utilização racional de todos os recursos naturais, com o fim de proteger e melhorar a qualidade de vida, e defender e restaurar o meio ambiente, conforme amplamente tratado no Capítulo I.

<sup>953</sup> Por outro lado, em um regime geral, a Lei 1/1995 estipula (ainda continua vigente após as modificações da Lei 9/2005) que não são considerados como infrações os efluentes ou emissões realizados em quantidades ou condições expressamente autorizadas, ao passo que considera como infrações muito graves o despejo ao meio ambiente (assim como nas águas, atmosfera e solo produtos ou substâncias, tanto em estado sólido, líquido e gasoso, de formas de energia, incluindo sonora), que acarretem grave risco à saúde humana e aos recursos naturais, causem dano nas infra-estruturas de saneamento ou depuração das águas residuais, que cause deterioração das condições ambientais ou afete o equilíbrio ecológico em geral (72.1.b)). Também são infrações graves qualquer atividade que resulte na destruição de recursos naturais, com exceção das atuações expressamente autorizadas (72.1.c)). São consideradas infrações graves a realização de efluentes industriais, na rede de esgoto municipal sem a correspondente autorização ou descumprindo as condições impostas na mesma (72.2.g)). São infrações graves a concessão de autorizações municipais de efluentes que não cumpram as condições estabelecidas nas avaliações ou qualificações, assim como a expedição das referidas autorizações sem o relatório prévio da Secretaria de Meio Ambiente (art. 72.2.h)). Segundo o art. 74, as infrações muito graves serão punidas com multas entre 10.000.001 e 50.000.000 pesetas (≈ 60.101,21 e 300.506,00 euros, respectivamente), encerramento definitivo de parte ou de todo o estabelecimento, encerramento temporário não superior a quatro anos, exclusão temporária ou permanente por mais de cinco anos de participar em subsídios e subvenções públicas, perda definitiva da condição de entidade colaboradora. Por outro lado, as infrações graves prevêem multas 1.000.001 e 10.000.000 de pesetas (≈ 6010,13 e 60.101,20 euros, respectivamente), encerramento temporário total ou parcial das instalações por um período não superior a dois anos, exclusão da possibilidade de obtenção de apoios ou subsídios públicos por um período de meio ambiente mais de três anos e não superior a dez anos, perda do estatuto de agência de cooperação por um período de mais de três anos e não superior a dez anos.

autorização e concessão para a ocupação do domínio público marítimo-terrestre pela Administração, após prévia audiência com o titular.

No que se refere à **administração**, conforme o art. 1.2, da Ordem de 11 de dezembro de 1997 de Murcia, a Secretaria de Meio Ambiente, Agricultura e Água, terá a competência pela Direção Geral de Proteção Civil e Ambiental, correspondendo-lhe a tramitação dos procedimentos para a adequação das indústrias e atividades que carecem das preceptivas autorizações para a realização de efluentes ao mar. Ressalte-se que disposição transitória primeira, da Lei 1/1995, previa que em um prazo de 6 meses da entrada em vigor da Lei, as indústrias e atividades afetadas pela mesma e que não dispusessem das pertinentes autorizações ambientais, deveriam iniciar sua regularização na forma determinada pela Secretaria do Meio Ambiente, devendo este processo terminar em um prazo máximo de 2 anos, podendo haver uma prorrogação do prazo por mais um ano para as pequenas empresas que demonstrem sua incapacidade econômica de se adaptar no primeiro prazo. Ainda, previa a possibilidade de prazos a maior, que seriam determinados por setor, desde que as atividades que não fosse de risco potencial grave.

O **exercício fiscal** utiliza como referência o período de um ano, tendo o tributo característica de periódico, devido anualmente e o **momento da ocorrência do fato gerador** era considerado como a concessão da outorga da autorização.

### ***III.6.3.2. Imposto sobre efluentes nas águas litorâneas de Múrcia***

Como visto anteriormente, os tributos próprios autonômicos representam o maior poder tributário que pode ser exercido por uma Comunidade Autônoma. Fazendo uso de tal possibilidade, Murcia, no quadro da Constituição e do Estatuto de Autonomia da Região de Murcia, em virtude das quais se fundamenta o seu poder para estabelecer e exigir tributos próprios e para adotar medidas em matéria de proteção do meio ambiente aprovou o denominado “imposto sobre efluentes às águas litorâneas”. Assim, pela Resolução de 10 de janeiro de 2003 foram publicadas as diretrizes nas que se definem os princípios que guiam a política regional em matéria de qualidade ambiental, dando por cumprida a exigência do disposto no art. 3, da Lei 1/1995. Entre estes princípios dirigentes, encontra-se a instituição da necessidade de reduzir a poluição ambiental, reconhecendo que as

áreas que requerem os maiores esforços em relação ao planejamento, investimento e gestão, são as de poluição das águas, gestão de efluentes, restauração de solos poluídos, poluição atmosférica e controle do ruído ambiental.

Especificamente, no que tange aos despejos ao meio marinho, originados em sua maioria pela atividade industrial, é necessária a autorização do despejo, onde constam as medidas corretoras e de tratamento necessárias, assim como as características que devem cumprir as águas residuais industriais antes de serem eliminadas ao meio marinho. Da mesma forma, destaca a necessidade da utilização de instrumentos econômicos na política de proteção do meio ambiente. Assim, a Lei de Proteção do Meio Ambiente da Região de Murcia, dentro do Título III, destinado a desenvolver mecanismos de responsabilidade e imputação direta dos custos, destacam, entre outros: a) designar os gastos em observância ao princípio do poluidor-pagador; b) criação de três tributos por poluição ambiental, dentre os quais se concretiza o de efluentes ao mar, já criado pela Lei de Costas e que havia se tornado efetivo pela Lei 1/1995, e que finalmente foi convertido nominalmente em imposto.

Nesse sentido, uma das novidades introduzidas pela Lei Murciana 9/2005, de 29 de dezembro, Lei de Orçamentos Gerais da Comunidade Autônoma da Região de Murcia para o ano 2006, são os impostos ambientais. Dentre estes, destaca-se o denominado imposto sobre efluentes às águas litorâneas. De fato, a Lei 8/2004, de 28 de dezembro<sup>954</sup>, de medidas administrativas, tributárias, de taxas e função pública, regulou, em sua disposição adicional quinta, o imposto sobre efluentes ao mar, através da modificação do art. 45, da Lei 1/1995, adicionando, ainda, um art. 45.bis, que tratava da regulação completa do referido tributo.

No que tange aos **elementos de identificação**, com a nova Lei 9/2005, o antigo cânon foi transformado um “autêntico imposto ambiental, mediante a designação legal total dos ingressos procedentes deste imposto ao financiamento de medidas de proteção ambiental”<sup>955</sup>, passando a denominar o então cânon de

---

<sup>954</sup> BOE nº 202, de 24/08/2005.

<sup>955</sup> Cf. Lei 9/2005, de 29 de dezembro, Preâmbulo, IV.

efluentes ao mar como um imposto, na linha seguida pela Comunidade Autônoma de Andaluzia em matéria de efluentes<sup>956</sup>, assim como os demais tributos ambientais mais recentes instituídos na Espanha. Assim, foi implementado o novo imposto sobre efluentes às águas litorâneas como um tributo próprio da Região de Murcia, de caráter indireto e natureza real, que grava a carga poluente dos efluentes autorizados, com o fim de promover a melhora da qualidade ambiental das águas litorâneas desta região.

Através deste tributo pretende-se restaurar os danos ocasionados no meio ambiente, como consequência da produção de águas residuais (cf. tópico II.1.). Para isso, a arrecadação obtida com o imposto fica destinado em sua totalidade ao financiamento de medidas de matérias relacionadas à proteção ambiental, à exemplo de obras de saneamento e melhora da qualidade das águas litorâneas, fundamentando-se no princípio do poluidor-pagador (cf. tópico I.2.2.). Assim, a finalidade deste imposto é gravar a carga poluente dos efluentes autorizados (cf. a autorização ambiental integrada da Lei 16/2002) como fim de promover a qualidade ambiental das águas litorâneas da Região de Murcia<sup>957</sup>.

O *fato gerador* deste imposto é o despejo<sup>958</sup> às águas litorâneas que se realize desde a terra à qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre ou à sua zona de servidão de proteção. Não obstante, como visto anteriormente, não é a determinação de qualquer efluente que determina a exigência do imposto, mas sim somente os efluentes poluentes, e mais especificamente a “carga poluente dos efluentes autorizados”.

---

Entendemos que com a nova legislação, a dúvida sobre a classificação do tributo foi suprida e que foi realmente instituído um imposto ambiental (nesse sentido, *vid.* ADAME MARTÍNEZ, F. “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, *cit.*, p. 193 . Em doutrina contrária, *vid.* VÁZQUEZ COBOS. “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas”, *cit.*, p. 37, assim como os comentários rechassando a doutrina deste no tópico III.6.1.2.

<sup>956</sup> Nesse sentido, *vid.* MARCOS CARDONA, M. “El Impuesto sobre vertidos a aguas litorales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, Ciss Praxis: Valencia, mar. 2008, pp. 17-27.

<sup>957</sup> *Vid.* art. 45.bis.1, da Lei 1/1995, de 8 de março, alterado pela Lei 9/2005, de 29 de dezembro.

<sup>958</sup> No que trata do conceito de efluente ou despejo, o art. 30, Lei 9/2005, especifica literalmente que “sem prejuízo às definições próprias contidas na presente seção, os conceitos da matéria ambiental aplicáveis para efeitos do mesmo serão os estabelecidos pela normativa ambiental da Comunidade Autônoma da Região de Múrcia, pela normativa básica estatal e pela normativa comunitária aplicável a matéria”. O reenvio da normativa ditada por esta Comunidade Autônoma se fundamenta basicamente na Lei 1/1995, que contém ao longo de seus artigos diversas referências sobre efluentes, mas sem chegar a realizar uma definição do termo, motivo pelo qual remetemos o leitor ao tópico III.1., onde houve a delimitação conceitual do tema.

Por outro lado, a Lei de Murcia não incorporou uma hipótese de não sujeição, como veio prevista na Comunidade Autónoma de Andaluzia, pela Lei 18/2003, de 29 de dezembro, pela qual se aprovam medidas fiscais e administrativas. Na norma andaluza, não estão sujeitos ao imposto os efluentes que se realizem ao domínio público hidráulico, que engloba fundamentalmente as águas continentais, ficando, portanto, fora da incidência do tributo que se limita aos efluentes ao meio marinho. Portanto, conforme visto no tópico III.3., Andaluzia exclui da incidência do seu fato gerador os casos contemplados pela TRLA, impostos sobre efluentes.

O *sujeito ativo* deste tributo, segundo o art. 45.3, da modificada Lei 1/1995, é a Administração Regional de Murcia, que deverá aplicar as quantidades arrecadadas pela exação destes impostos na adoção de medidas de proteção ao meio ambiente. Por outro lado, o valor do imposto é repercutido no sujeito poluente. Conforme o art. 32, da Lei 9/2005, são *sujeitos passivos* à título de contribuintes, as pessoas físicas ou jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica a que refere o art. 35., da LGT, que realizem os efluentes objeto do imposto. O tributo ainda prevê a responsabilidade solidária do titular da condução do despejo pelo pagamento do imposto, caso não coincida com o sujeito passivo<sup>959</sup>.

Ao analisar os **elementos de quantificação**, observa-se que a *base de cálculo* é o valor das unidades de poluição produzidas durante o exercício fiscal, calculada na forma prevista no art. 35, da Lei 9/2005, e a alíquota será o preço da unidade de poluição<sup>960</sup>. Assim, para calcular o imposto se utiliza a fórmula: *Imposto = Unidades de Poluição (UP) x Preço da UP*, onde a “unidade de poluição” (UP) é igual à carga poluente do despejo, dividido pela carga poluente

---

<sup>959</sup> Trata-se da concretização do princípio do poluidor-pagador, que da forma como havia sido formulado pela OCDE em 1972, supõe que o que polui deve sufragar os gastos que implicam as medidas adotadas pelas autoridades públicas para reduzir a poluição, lograr uma melhor distribuição dos recursos e assegurar que o meio ambiente encontre-se em um estado aceitável. Nesse sentido, *vid.* tópico I.2.2.

<sup>960</sup> Nos moldes que foram analisados ao longo deste trabalho, não se trata de cobrar um direito de autorização para poluir, mas sim de autorizar e tributar aquele efluente que não implique riscos para o meio ambiente, mediante o pagamento do tributo que se destinará às atuações de proteção da qualidade das águas que, de alguma maneira, possam ser afetadas pelo despejo autorizado. Nesse sentido, *vid.* MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. nas obras *Medio Ambiente y Fiscalidad Autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004, p. 82; *Fiscalidad y Medio Ambiente en España, cit.*, pp. 82-84; *Estructura de la Fiscalidad Verde Autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004, pp. 129-132.

de referência. O “preço da unidade de poluição” é o resultado de multiplicar o valor de 6.010,12 € pela escala de equivalência “k”, que terá um valor em função da natureza do efluente e as concentrações despejadas em relação aos valores máximos autorizados, segundo os valores limites do art. 36, da normativa reguladora. Assim, a carga poluente de referência é aquela originada por um núcleo de população de 1.000 habitantes durante um ano e tem um valor estimado de 53.655 kg. Este valor se deduz a partir da carga poluente por habitante e dia estimado em 90 gramas de matéria suspensão e 57g de matéria oxidável.

Para o cálculo da carga poluente do despejo se utiliza a fórmula: *Carga poluente* = *MES* + *MO* = *MES* +  $\frac{2}{3}$  *DQO* = *kg/ano*. Nesse sentido, para o cálculo da carga poluente de despejo se terá em conta os quilogramas de matéria em suspensão (*MES*) e os da demanda química de oxigênio (*DQO*) despejados no mar em um ano, conforme a fórmula anterior. Para tanto, terá que se considerar o volume de despejo, a concentração de sólidos em suspensão e a demanda química de oxigênio do efluente líquido que se elimina ao mar.

Assim, substituindo a primeira fórmula, teremos que *Imposto* = [*carga poluente do despejo* / 53.655] x 6.010,12 x *escala de equivalência*, onde, o imposto é expressado em euros; a carga poluente é expressada em kg/ano; e a escala de equivalência é um parâmetro adimensional. O volume de despejo é representado como  $V = m^3/ano$ ; a carga poluente é representada como  $C = MES + MO = kg/ano$  (onde *MES* é a matéria em suspensão e *MO* a matéria oxidável, equivalente a  $\frac{2}{3}$  da Demanda Química de Oxigênio); as unidades de poluição são representadas por  $UP = C / 53.655$  (valor este que representa a carga poluente originada por uma população de 1.000 habitantes durante um ano, sendo *MES* = 90 g/hab/dia e *MO* = 57 g/hab/dia).

Portanto, o *Valor do Imposto* =  $UC \times k \times 6.010,12 = euros$ , onde  $k = 2$ , para despejos não urbanos que não tenham as substâncias perigosas mencionadas no Anexo II do Real Decreto 258/1989, de 10 de março, pelo qual se estabelece a normativa geral sobre despejos de substâncias perigosas deste a terra ao mar; e  $k =$  de 5 a 10, para os despejos não urbanos que contenham substâncias perigosas no Anexo II do Real Decreto 258/1989.

Como se pode observar, este tributo distingue a alíquota em função de ser águas urbanas, águas não urbanas que não contém substâncias perigosas segundo o Anexo II do Real Decreto 258/1989, e águas não urbanas que contém



substâncias perigosas, segundo o mesmo Anexo II. Deve-se considerar que na autorização deverá constar o volume anual para o que está autorizada a atividade. Assim, para a quantificação do gravame deverá se analisar o volume real do efluente emitido; somente assim poderá considerar-se correto o cálculo realizado. De outra forma, como concluiu o Tribunal Superior de Justiça de Madrid, de 25 de abril de 1996, em relação ao cânon de efluente previsto na LA de 1985, deverá se considerar o despejo realmente produzido e não o autorizado<sup>961</sup>. A *cota integral* será o resultado de aplicar a alíquota à base de cálculo.

Por outro lado, a Lei reguladora do imposto não prevê qualquer dedução por comportamentos que favoreçam a realização de investimentos e infraestruturas direcionadas à reduzir a poluição hídrica, diferentemente da normativa de Andaluzia<sup>962</sup>, que incentiva condutas positivas que respeitem o meio ambiente. Na ausência de elementos incentivadores que diminuam a cota tributária do imposto sobre efluentes às águas litorâneas, deverá se socorrer aos previstos na Lei do Imposto sobre Sociedades que minoram a carga impositiva deste tributo. O art. 39, do Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março<sup>963</sup>, pelo que se aprova o Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades, inclui uma dedução de 10% da cota íntegra do valor dos investimentos realizados em elementos patrimoniais do domínio imóvel material destinados à proteção do meio ambiente, consistentes em instalações que tenham por objeto, neste caso concreto, evitar ou reduzir a carga poluente, que se verte nas águas superficiais, subterrâneas e marinhas<sup>964</sup>. A existência destes incentivos não impede a crítica

---

<sup>961</sup> Para maior aprofundamento sobre este aspecto em relação à LA de 1985, *vid.* GARCÍA NOVOA, C. "La reforma de la Lei de Aguas en materia de cánones hidrológicos" (I) e (II). *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 6 e 7, Aranzadi, Pamplona, 2000.

<sup>962</sup> O art. 50, da Lei 18/2003, estabelece que os sujeitos passivos terão direito a uma dedução na cota íntegra pelos investimentos realizados no exercício fiscal em infra-estruturas e bens de equipamentos orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica. Consideram-se incluídas entre os investimentos orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica, aqueles que presumem a redução do consumo de recursos hídricos ou que diminuam as unidades poluentes pelo volume de produto obtido.

<sup>963</sup> BOE nº 61 de 11/03/2004.

<sup>964</sup> Conforme a disposição derogatória segunda, da Lei 35/2006, de 28 de novembro, BOE nº 285 de 29/11/2006, do Imposto sobre a Renda das Pessoa Físicas e de modificação parcial das leis dos Impostos sobre Sociedades, sobre a Renda das Pessoas Físicas e de modificação parcial das leis e dos Impostos sobre Sociedades, sobre a Renda de Não-Residentes e sobre o Patrimônio, este artigo 39 fica derogado com efeitos para os períodos impositivos que se incidem a partir de 1 de janeiro de 2011.

sobre a ausência no tributo sobre estudo de benefícios fiscais que fomentam comportamentos lesivos ao meio ambiente<sup>965</sup>.

Não obstante, o art. 33, da Lei 9/2005 determina que está isento do imposto o despejo às águas litorâneas realizadas pela atividade própria das plantas dessalinizadoras de titularidade privada situadas na Região de Murcia, cuja produção de água doce vai destinada à agricultura, irrigação, indústria e consumo humano. Deve-se ressaltar que não existe nenhuma restrição à titularidade privada de instalações industriais sempre e quando se trate da dessalinização de água marinha, que passarão a ser águas continentais e possuem regime jurídico das obras hidráulicas que se regula no art. 123, da TRLA. Segundo essa premissa, a razão de ser desta exceção seria justificada tanto pelo caráter público da planta de dessalinização, como pelo destino da água submetida a este tratamento, próprios dos princípios de generalidade e igualdade tributária. Da mesma forma, está isento do imposto o Instituto Espanhol Oceanográfico (Centro Oceanográfico de Murcia), e o Instituto Murciano de Pesquisa e Desenvolvimento Agrário e Alimentício<sup>966</sup>.

No que se refere à **administração**, conforme o art. 1.2, da Ordem de 11 de dezembro de 1997 de Murcia, a Secretaria de Meio Ambiente, Agricultura e Água, terá a competência pela Direção Geral de Proteção Civil e Ambiental, correspondendo-lhe a tramitação dos procedimentos para a adequação das indústrias e atividades que carecem das preceptivas autorizações para a realização de efluentes ao mar<sup>967</sup>. No que se refere às infrações e sanções tributárias, como há uma ausência específica da normal, aplica-se como regra geral a normativa que regulava o regime geral da LGT e a normativa que a desenvolve (Ordem de 11 de dezembro de 1997, sobre adequação das indústrias

---

<sup>965</sup> Nesse sentido, *vid.* MARCOS CARDONA, M. "El Impuesto sobre vertidos a Aguas Litorales", *cit.*, p. 26.

<sup>966</sup> Instituto Español Oceanográfico e Instituto Murciano de Investigación y Desarrollo Agrario y Alimentario, respectivamente.

<sup>967</sup> Ressalte-se que disposição transitória primeira, da Lei 1/995, previa que em um prazo de 6 meses da entrada em vigor da Lei, as indústrias e atividades afetadas pela mesma e que não dispusessem das pertinentes autorizações ambientais, deveriam iniciar sua regularização na forma determinada pela Secretaria do Meio Ambiente, devendo este processo terminar em um prazo máximo de 2 anos, podendo haver uma prorrogação do prazo por mais um ano para as pequenas empresas que demonstrarem sua incapacidade econômica de se adaptar no primeiro prazo. Ainda, previa a possibilidade de prazos a maior, que seriam determinados por setor, desde que as atividades que não fosse de risco potencial grave.

e demais atividades às exigências da normativa ambiental)<sup>968</sup>. Além das normas de gestão que regulam as obrigações de auto-liquidação e os pagamentos fracionados em conta do imposto, o art. 38, da Lei 9/2005, trata do exercício fiscal e do momento da ocorrência do fato gerador. O **exercício fiscal** coincide com o ano natural e o **momento da ocorrência do fato gerador** é, de forma geral, em 31 de dezembro de cada ano. Não obstante, o exercício fiscal será inferior ao ano natural quando se termine a realização do despejo em dia distinto a 31 de dezembro, desde que esta circunstância seja informada à Secretaria de Meio Ambiente, ocorrendo o fato gerador do imposto na data do referido término.

A seguir, no art. 38.4 da referida Lei, em uma redação confusa, se estabelece que o imposto sobre efluentes às águas litorâneas terá como início do exercício fiscal o momento da outorga da autorização do despejo e continuará ocorrendo anualmente, conforme a aprovação de cada uma das revisões sobre o referido imposto, até a extinção da autorização. Assim, se trata de um imposto periódico de caráter anual determinando seu início com a outorga da autorização para realizar o despejo. Contudo, acreditamos que para evitar qualquer mal entendimento sobre a natureza do tributo, o melhor seria que o tributo tivesse início do exercício fiscal com a realização do despejo e não com a outorga da

---

<sup>968</sup> Por outro lado, em um regime geral, a Lei 1/1995 estipula (ainda continua vigente após as modificações da Lei 9/2005) que não são considerados como infrações os efluentes ou emissões realizados em quantidades ou condições expressamente autorizadas, ao passo que considera como infrações muito graves o despejo ao meio ambiente (assim como nas águas, atmosfera e solo produtos ou substâncias, tanto em estado sólido, líquido e gasoso, de formas de energia, incluindo sonora), que acarretem grave risco à saúde humana e aos recursos naturais, causem dano nas infra-estruturas de saneamento ou depuração das águas residuais, que cause deterioração das condições ambientais ou afete o equilíbrio ecológico em geral (72.1.b)). Também são infrações graves qualquer atividade que resulte na destruição de recursos naturais, com exceção das atuações expressamente autorizadas (72.1.c)). São consideradas infrações graves a realização de efluentes industriais, na rede de esgoto municipal sem a correspondente autorização ou descumprindo as condições impostas na mesma (72.2.g)). São infrações graves a concessão de autorizações municipais de efluentes que não cumpram as condições estabelecidas nas avaliações ou qualificações, assim como a expedição das referidas autorizações sem o relatório prévio da Secretaria de Meio Ambiente (art. 72.2.h)). Segundo o art. 74, as infrações muito graves serão punidas com multas entre 10.000.001 e 50.000.000 pesetas (≈ 60.101,21 e 300.506,00 euros, respectivamente), encerramento definitivo de parte ou de todo o estabelecimento, encerramento temporário não superior a quatro anos, exclusão temporária ou permanente por mais de cinco anos de participar em subsídios e subvenções públicas, perda definitiva da condição de entidade colaboradora. Por outro lado, as infrações graves prevêm multas 1.000.001 e 10.000.000 de pesetas (≈ 6010,13 e 60.101,20 euros, respectivamente), encerramento temporário total ou parcial das instalações por um período não superior a dois anos, exclusão da possibilidade de obtenção de apoios ou subsídios públicos por um período de meio ambiente mais de três anos e não superior a dez anos, perda do estatuto de agência de cooperação por um período de mais de três anos e não superior a dez anos.

autorização<sup>969</sup>. Para o mesmo autor, seria mais correto que o preceito, em lugar de se referir ao momento da ocorrência do fato gerador inicial, tratasse do exercício fiscal como coincidente com o ano natural, salvo se a autorização do despejo se produzisse em data distinta a 1 de janeiro, em cujo caso o exercício fiscal abarcaria desde tal data até o fim do ano natural. Defende o doutrinador que também deveria se substituir a expressão “momento da ocorrência do fato gerador” por “exigência”, para poder instituir com precisão que o imposto se exigirá inicialmente no momento da outorga da autorização, e continuará exigindo-se anualmente de cada uma das revisões sobre o mencionado imposto até a extinção da outorga.

Por último, mais uma vez afirmamos, conforme dados demonstrados na tabela que segue, que este tributo sobre efluentes tem uma ínfima expressividade dentro dos tributos indiretos. Isto corrobora para nossa teoria de que para se atingir uma reforma fiscal verde, apenas alguns poucos tributos não conseguirão fazer frente à enorme despesa que é gerada pelos gastos ordinários. Desta forma, reafirmamos nosso posicionamento de que a importância destes tributos ambientais, especialmente sobre os efluentes ao mar, não podem ser averiguados pelo seu potencial arrecadatório, considerando que a sua finalidade não é arrecadar (como presumem alguns autores), mas reduzir poluição e devastação ambiental, com o fomento à melhora dos processos produtivos. Igualmente, a renda gerada por um único tributo ambiental (notadamente sobre emissões de poluentes às águas marinha), sem uma reforma de todo o sistema fiscal (como de fato é proposto pela reforma fiscal verde), não terá um segundo dividendo forte, ou seja, não conseguirá gerar suficiente arrecadação para reduzir os demais tributos distorcionantes, mas terá importante contribuição dentro do financiamento dos

---

<sup>969</sup> No mesmo sentido, *vid.* MARCOS CARDONA, M. “El Impuesto sobre vertidos a Aguas Litorales”, *cit.*, p. 27, quanto defende que melhor seria que o exercício fiscal do imposto iniciasse com a efetiva realização do despejo e não com a simples autorização, visto que pode se haver a autorização, mas não se realizar o despejo, e portanto não haver qualquer obrigação de pagar o imposto.

gastos gerados pelos danos ambientais nestas regiões<sup>970</sup>. Contudo, não podemos negar que a proteção ambiental por meios tributos possui sua relevância dentro dos gastos derivados pelo uso do meio ambiente ambientais.

Tabela 4 - Imposto sobre efluentes às águas litorais (euros) – Murcia							
	Previsões iniciais I. s/ efluentes às águas litorais	Previsões iniciais impostos indiretos	Previsões iniciais I. s/ efluentes às águas lits. em % s/ imp. Indiretos	Direitos Reconhecidos I. s/ efluentes às águas litorais	Receitas Líquidas I. s/ efluentes às águas litorais	Arrecadação impostos indiretos	Arrecadação I. s/ efluentes às águas lits. em % s/ imp. Indiretos
2010							
2009	200.000	1.392.745.866	0,014360122				
2008	150.000	1.896.127.884	0,007910859				
2007	300.000	1.737.918.196	0,017262032	232.220,40	232.220,40	1.686.722.115	0,01376756
2006	492.478	1.428.378.968	0,034478105	99.367,96	99.368	1.592.576.139	0,00623945
2005	1	1.209.010.760	0	1.151.781	369.497	1.405.299.365	0,02629314
2004	0	994.833.026	0				

Fonte: Elaboração Própria<sup>971</sup>

### III.6.3.3. Proposta doutrinária de Múrcia

Como resultado de uma pesquisa realizada para a instituição para a Secretaria de Meio Ambiente da Região de Murcia, antes da instituição da Lei 9/2005, de 29 de dezembro, ALARCÓN GARCÍA<sup>972</sup> propõe um tributo ambiental cujo objetivo consiste em gravar os efluentes lançados nas águas litorâneas, com o estabelecimento de um imposto sobre emissões nas águas marinhas costeiras. Igualmente ao nosso posicionamento, a autora defende que os impostos ambientais cumprem melhor o papel dissuasório em relação ao abuso e uso do meio ambiente que as taxas, uma vez que estas têm como limite o custo do serviço na fixação do *quantum* da dívida tributária, enquanto que os impostos são

<sup>970</sup> Nesse mesmo sentido, HERRERA MOLINA defende que as figuras tributárias de âmbito reduzido e baixa capacidade arrecadatória (e.g., sobre bolsas de plástico, objetos de consumo não duráveis ou pesticidas) não atingem o segundo dividendo, devendo haver uma imposição sobre a energia, que também não supõe um freio ao desenvolvimento econômico (cf. HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina paga'", *cit.*, p. 204). Para um estudo mais aprofundado sobre a tributação ambiental sobre a energia, *vid.* VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 221; e VAQUERA GARCÍA, A. "Propuestas comunitarias sobre la fiscalidad de la energía", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, 2001, pp. 89-98, LUCHENA MOZO, G. M. "Fiscalidad de la energía", *Crónica Tributaria*, nº 108, 2003, pp. 23 e ss., e toda a bibliografia abordada nestas obras.

<sup>971</sup> A partir de dados do MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA. *Libro Electrónico "Tributación Autonómicas"*, disponível em: <http://www.meh.es/gl-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>, acesso: 26 de maio de 2010.

<sup>972</sup> ALARCÓN GARCÍA, G. "La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España", *cit.*, p. 16.

independentes do custo do serviço, podendo alcançar custos muito superiores ao fixar-se pelos critérios políticos, o que os converte, ademais, em mais sensíveis na hora de fixar os parâmetros de quantificação. Aduz ainda que a classe tributária imposto cobre uma grande porcentagem das expectativas da extrafiscalidade ambiental, posto que se adapta facilmente a esta tarefa, sem passar por cima da função arrecadatória<sup>973</sup>, incentivando atitudes mais respeitosas ao meio natural (principal objetivo dos tributos ambientais)<sup>974</sup>, além de estar de acordo com a normativa básica reguladora do sistema fiscal espanhol, levando-se em consideração a inexistência de cânon como figura tributária na LGT<sup>975</sup>.

No que se refere aos **elementos de identificação**, o *fato gerador* da proposta é a emissão de efluentes desde a terra a qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre ou a sua zona de servidão de proteção da região, bem como a exploração da água litorânea, onde se incluem a exploração térmica da água. A autora inova na atribuição como elemento do fato gerador a exploração térmica, contudo, ao nosso ver essa determinação não tem nenhuma aplicação prática, já que a exploração térmica está dentre uma das formas de poluentes estipulados nos Anexos dos impostos de Andaluzia e Murcia. Por outro lado, o *sujeito ativo* é a Administração da Região de Murcia, sendo o órgão competente a Dirección Geral de Qualidade Ambiental, pertencente à Secretaria de Meio Ambiente e Ordenação do Território da Região de Murcia (*Consejería de Medio Ambinete y Ordenación del Territorio de la Región de Murcia*). A unidade Administrativa que desenvolve esta atividade deve ser a Seção do Meio Aquático, que faz parte do Serviço de Vigilância e Inspeção Ambiental. Já o *sujeito passivo* é o agente poluente. Portanto, o contribuinte será o titular da atividade poluente, o que explora a água utilizando em seu processo produtivo e aquele que realiza o despejo, sendo ou não o titular da exploração, pessoas físicas, jurídicas e entes do art. 35.4 LGT. Ainda, prevê como obrigados tributários, diferentes do contribuinte,

---

<sup>973</sup> ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 209.

<sup>974</sup> Recomendação 75/436/Euratom, CECA, CEE, de 03 de março de 1974 (DOCE nº L. 194, de 25 de julho de 1995).

<sup>975</sup> Até aqui *vid.* ALARCÓN GARCIA, G. "La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España", cit., pp. 15-16. Cfr. HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., pp. 46-47, que defende que as taxas cumpririam melhor a função protecionista. Sobre esta divergência doutrinária, que trata do melhor tipo de tributo a ser instituído nesta forma de proteção ambiental (imposto ou taxa), ver tópico II.3.

como: a) responsável solidário do imposto, o titular da canalização dos efluentes em água litorâneas; b) responsável subsidiário, os funcionários da Administração autonômica encarregados pelo controle das medições dos despejos, no caso de que seja confirmada a sua atuação. Desta forma, observa-se que a maior inovação desta proposta em relação aos tributos já instituídos na Espanha encontra-se na inclusão como responsável solidário os funcionários da Administração autonômica pela medição dos despejos.

Já em relação aos **elementos de quantificação** da proposta, a *base de cálculo* seria equivalente à carga total de poluentes despejados no período estabelecido (*CTP*), sendo esta carga a soma de todas as unidades poluentes (*UP*) correspondentes às substâncias relacionadas no correspondente Anexo, identicamente ao modelo instituído pela Comunidade Autônoma de Andaluzia, conforme visto no tópico *III.6.1.2*. As “*UP*” calculam-se sobre a base do fluxo total de efluente (*Q*) em mil m<sup>3</sup>/ano e à proporção em que a concentração de efluentes supera o estabelecido no valor de referência, ou seja:

$$UP_i = Q \times \frac{[\text{parâmetro}]}{\text{valor de referência}}$$

A proposta normativa defende que deve existir um texto como: “poderão ser fixados acréscimos entre a entrada e a saída, nos casos em que a água destinada ao abastecimento da instalação contenha valores superiores a 25% dos valores de referência indicados nos parâmetros característicos dos efluentes. Para isso, deverão se analisar tanto a água que entra, como a emitida, sempre que o local da descarga seja o mesmo que o da recepção, e, em nenhum caso se a descarga for em local distinto ao da recepção e correspondente a um lugar menos poluído, e sempre que os efluentes estejam a baixo dos níveis máximos permitidos na legislação e na autorização de efluentes”<sup>976</sup>.

Como principal inovação, a proposta defendeu que a medição da *base de cálculo* deve ser realizada através de estimação direta, em função de medições reais realizadas pelos particulares das médias mensais, calculadas estas, a partir de, pelo menos, uma amostra semanal tomada em dias aleatórios, ou seja, deve haver uma quantificação real. Caso o contribuinte não deseje realizar nenhuma

---

<sup>976</sup> ALARCÓN GARCIA, G. “La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *cit.*, p. 21.

medição ou amostragem, deve optar pelo regime de estimação objetiva, em que a determinação da base cálculo se realizaria conforme as quantidades autorizadas de efluentes, podendo haver prova de emissão inferior por meio estimação direta. O regime de estimação objetiva utiliza indicadores indiretos de quantificação do fato gerador (comportamento ambiental gravado), o que não garantirá uma medição real ou correta; corresponderia a uma aproximação da quantificação do fato gerador, através da aplicação pela aplicação da proporção da quantidade de efluentes despejados e os valores de referência estabelecidos. Complementarmente, poderá ser aplicado o regime de estimação indireta de bases de cálculo, conforme art. 53 da LGT<sup>977</sup>, pelas quais visam suprir anomalias no resultado da amostragem, ausência de dados, irregularidades na obtenção dos mesmos ou quando o sujeito passivo ofereça resistência, obstrução ou negativa à atuação comprobatória da Administração, caso em que se utilizarão os valores máximos permitidos.

Os valores de referência definir-se-ão de acordo com a origem, dentro do autorizado e sempre menores que os valores máximos. Propõe-se a implantação de uma taxa adicional para valorar a capacidade de degradação, de bio-acumulação e toxicidade das distintas substâncias vertidas nas águas litorâneas, bem como por custos específicos de regeneração dos sistemas provocados por determinados despejos. Ainda, a revisão dos parâmetros dos valores de referência deve ocorrer em função dos comportamentos dos agentes poluidores, da periculosidade de suas atuações e das necessidades de cada uma das regiões litorâneas.

A alíquota do tributo é variante de acordo com a localização geográfica, em função do problema ambiental ou do problema que se visa atacar<sup>978</sup>. A doutrinadora acredita que a alíquota variável pode ser obtida através de uma alíquota fixa corrigido por coeficientes multiplicadores segundo o tipo de efluente,

---

<sup>977</sup> LGT, art. 53.1: "O método de estimação indireta se aplicará quando a Administração tributária não possa dispor dos dados necessários para a determinação completa da base de cálculo como consequência de alguma das seguintes circunstâncias: a) Falta de apresentação de declarações ou apresentação de declarações incompletas ou inexatas. b) Resistência, obstrução, escusa ou negativa à atuação inspetora. c) Descumprimento substancial das obrigações contábeis ou registraes. d) Desaparecimento ou destruição, ainda que por causa de força maior, dos livros e registros contábeis ou dos justificantes das operações anotadas nos mesmos".

<sup>978</sup> Vid. GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, cit., pp. 22-26.



o lugar da emissão e o tipo de condução do despejo, ou por tarifas progressivas por escalões, atendendo às variáveis retro citadas.

No imposto proposto, a cota tributária integral será a quantidade que resulte ao aplicar o tipo, incrementado pelo coeficiente multiplicador, ou os tipos de gravames, à base de cálculo. Caso a norma preveja deduções, depois de calculada a cota, sobre estas iriam se aplicar as deduções previstas na lei do imposto (e.g., investigação, desenvolvimento e inovação em tecnologias limpas – “I+D+i”).

No que tange à **administração**, o modelo sugere que a liquidação, arrecadação, inspeção e revisão do tributo devem ser de competência da Secretaria da Fazenda da Comunidade Autônoma, e deverão ser realizadas por meio da auto-liquidação dos contribuintes. Nesse sentido, caberia também às Secretarias a competência para a determinação, comprovação e controle dos parâmetros ambientais, e ainda da aplicação e imposição de sanções, arrecadação do imposto e revisão dos atos administrativos tributários.

Os contribuintes estariam obrigados a declarar o começo, a modificação ou extinção da atividade geradora de efluentes sujeitos ao tributo, bem como registrar as medições semanais em livros aprovados para tal finalidade. Também, deverão fazer uma declaração fiscal trimestral, pagando por conta de liquidação correspondente ao para o período fiscal que está em curso. Ainda, é proposto que as infrações e sanções reger-se-iam segundo as disposições da LGT.

O imposto deve ser periódico, tendo como **exercício fiscal** o ano natural, sendo a **ocorrência do fato gerador** considerada no último dia do mesmo ano. Se o exercício fiscal for inferior ao ano natural, o momento da ocorrência do fato gerador se supõe no final deste. Os sujeitos passivos deverão apresentar uma declaração de liquidação anual por cada efluente dentro dos trinta dias naturais seguidos à finalização do exercício fiscal, sem prejuízo às declarações de liquidação que deverão ser apresentadas nos 20 dias naturais da finalização dos trimestres de janeiro-março, abril-junho e julho-setembro. A apresentação da declaração de liquidação obrigará o ingresso das quantidades devidas. Ainda, na declaração de liquidação anual o ingresso deverá ser o da cota diferencial, e nas declarações de liquidação trimestrais, serão os pagamentos em conta da futura dívida.

À título comparativo e conclusivo do presente capítulo, verificamos do estudo dos diversos tributos ambientais sobre efluentes terra-mar que foram instituídos na Espanha, que há um grande debate e até mesmo incerteza sobre a natureza jurídica tributária dos mesmos, bem como da categoria tributária a que pertencem. Alguns autores preferem incorporar estes tributos como sendo uma taxa pela autorização administrativa, enquanto outros preferem configurar como o uso do domínio público, havendo ainda quem acredite que é ao mesmo tempo a obrigação da autorização para a realização dos efluentes, bem como pelo uso do domínio público. Outros doutrinadores preferem destacar que os tributos em questão seriam os serviços e atuações de saneamento e melhora da qualidade ambiental do mar. Diante deste conturbado cenário, nos posicionamos no sentido de adotar que a essência do tributo está afetado à finalidade extrafiscal-ambiental, sendo que a exigência do fato gerador do tributo de que seja ou não um efluente autorizado, não desconfigura o objetivo para o qual o tributo foi criado. De fato, como visto, desde a Lei de Costas se busca um instrumento capaz de arrecadar recursos financeiros para contra-atacar os efeitos daninhos provocados pelas atividades contaminantes dos emissores de efluentes às águas do mar. Entretanto, a correta configuração do instrumento administrativo-tributário pelo qual se deve proceder este objetivo ainda aparenta ser o maior empecilho para esta atuação estatal<sup>979</sup>. Assim, a seguir faremos uma síntese comparativa dos tributos estudados, para melhor poder compreender a essência dos mesmos e aproveitar os elementos que melhor poderão ser aproveitados para a nossa proposta a ser estabelecida no Capítulo IV.

Antes de mais nada, cabe destacar que o fato gerador dos tributos ambientais sobre efluentes terra-mar para ser qualificado como um verdadeiro tributo ambiental deve ser guiado pelo princípio do poluidor-pagador, tanto em sua finalidade (melhorando a qualidade ambiental do meio marinho), quanto em sua projeção jurídica (em seus elementos formais). O que se deve gravar é a

---

<sup>979</sup> De fato, segundo o CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS) da Espanha, em 2005, 74,7% dos espanhóis acreditam que a poluição das costas é um problema muito importante, enquanto que 21,6% acreditam que seja um problema bastante importante, ou seja, observa-se que a sociedade espanhola, em sua maioria, crê que a poluição das regiões costeiras é um problema muito importante, e estariam os mesmos dispostos a pagar mais para melhorar a conservação do meio ambiente (conforme dados supra mencionados). *Vid.* CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS). *Ecología y Medio Ambiente*, *cit.*, p. 19.

capacidade poluente que o sujeito passivo realiza com suas atividades que incidem sobre o meio ambiente marinho. Portanto, a projeção do princípio do poluidor-pagador sobre o fato gerador deve considerar critérios objetivos e razoáveis, sendo plenamente justificada a melhora da qualidade das águas marinhas<sup>980</sup>. Assim, o que se está tributando na realidade são os efeitos negativos no meio ambiente de determinadas atividades, transferindo para os provocadores destas externalidades os custos sociais que provocam. O critério ambiental sobre o qual se articula o fato gerador é a razão que justifica a sujeição de determinados comportamentos que causam a redução da qualidade das águas do mar. Sob esta ótica, a tributação ambiental de efluentes terra-mar incide sobre todos aqueles comportamentos que provoquem ao meio ambiente marinho uma deterioração. Desta forma, a configuração do fato gerador ajusta-se às exigências do princípio da igualdade tributária, visto que se projeta as exigências do princípio do poluidor-pagador, atendendo a critérios objetivos e razoáveis, sujeitando à gravame a carga poluente (seja por substância poluente ou por alteração térmica) em razão do seu volume, distintamente do inconstitucional IBIMA, em que o legislador tributava apenas elementos patrimoniais relacionados às atividades econômicas (sem sujeitar a gravame os elementos ou atividades que incidiam no meio ambiente, cf. STC 289/2000). O tributo deverá incidir sobre pessoas físicas ou jurídicas, sendo o tributo valorado de acordo com a atividade que é desenvolvida,

---

<sup>980</sup> Diferentemente do que ocorreu com o Imposto Balear sobre Instalações que Incidam no Meio Ambiente (IBIMA, Lei Balear 12/1991, de 20 de dezembro), que tratava de uma mera arbitrariedade, cf. determinou a STC 289/2000.

Sobre a inconstitucionalidade deste tributo, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. "El tributo 'ecológico' balear ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 119, Ciss Praxis, 1994, pp. 41-50; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. "La doble imposición en los impuestos ambientales", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Madrid, 1998, pp. 333-350; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. "Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente", *Quincena Fiscal*, nº 11, Aranzadi, Pamplona, 2001, pp. 41-46; e BORRERO MORO, C. J. "Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Madrid, 1998, pp. 445- 466.

*i.e.*, se é urbana, industrial ou agropecuária, em suas distintas modalidades. O legislador deve verificar os elementos que incidem no meio ambiente<sup>981</sup>.

Nessa projeção jurídica do fato gerador das emissões terra-mar e do seu contribuinte, observa-se que os tributos ambientais instituídos encaixam nas exigências do princípio da igualdade, posto que o que é efetivamente gravado é a atividade poluente; o que se submete à imposição são todas as atividades que emitam certos elementos químicos ou alterem a temperatura das águas marinhas, incidindo negativamente neste meio, objetivando justamente um efeito dissuasório da realização de condutas daninhas ou o estímulo de condutas protetoras ao meio ambiente em que se desenvolve a atividade, sem violar obviamente os princípios da não-confiscatoriedade e do mínimo vital. Assim, deve haver: a) a vinculação da tributação à sua finalidade pretendida, que *in casu* é a manutenção ou melhora da qualidade das águas marinhas; e b) a sujeição à tributação de todas as atividades que sejam potencialmente danosas ao meio ambiente, independentemente da natureza da atividade ou se trata de pessoa física, jurídica ou sem personalidade jurídica, conforme art. 33, da LGT, comportando a isenção em casos pontuais e no dever de assegurar os princípios constitucional-tributários.

Analisando as figuras tributárias sob estudo, podemos criar uma comparação sintética dos mesmos. Observa-se que o fato gerador de todos estes tributos sobre emissões terra-mar recai sobre os efluentes despejados. Contudo, o fato gerador da Lei de Costas, do cânon de Andaluzia e do cânon de Murcia tiveram em um primeiro momento ter que ser interpretados como a própria autorização para realizar o despejo, considerando que a lei mencionava que o tributo recaia sobre os efluentes autorizados, contudo não era previsto na norma

---

<sup>981</sup> Diante do estudo realizado sobre as competências para a imposição ambiental e dos tributos sobre efluentes, observamos que a autonomia financeira das CCAA aparentam ser a principal fonte propulsora dos diversos tributos ambientais instituídos na Espanha. A possibilidade da instituição de tributos próprios, segundo o contexto socioeconômico, político e ambiental, devem resguardar os limites estabelecidos nas normativas, *i.e.*, sem a sobreposição de tributos com o mesmo fato gerador, não se limitando mais a incidência da matéria impositiva, cf. nova redação do art. 6.3, da LOFCA, o que gera uma considerável ampliação da potestade tributária das CCAA. O estabelecimento de novas figuras tributárias sobre a mesma matéria gravada por outros tributos estatais ou locais é plenamente admitida, tanto pela normativa, quanto pela STC 37/1987, FJ 14. Portanto, diante deste “oportunismo ambiental”, as CCAA possuirão maior liberdade para instituir tributos direcionados à finalidade ambiental. Com isso, alcançamos que os Entes públicos territoriais são titulares de potestades financeira e ambiental que lhes permite materializar a arrecadação de uma despesa pública que vem sendo reconhecido como um imperativo na UE: a despesa pública com o meio ambiente. Não obstante, é mister que haja a correta configuração do tributo ambiental para que se evitem abusos por parte das CCAA, *i.e.*, para que se evite a instituição da imposição para fins meramente arrecadatários.

nenhuma autorização, bem como à época houve uma interpretação majoritária que entendia que o tributo em questão seria uma taxa pela utilização do domínio público, mas que segundo a redação original da LTPP seria um preço público teve que ser forçosamente interpretado como uma taxa pela autorização. Apesar dessas interpretações, defendemos que todos tributos em questão melhor se assemelham à impostos, com uma natureza extrafiscal-ambiental, destinados ao fim específico de melhorar e proteger a qualidade do meio ambiente marinho, em que os elementos de identificação demonstram que não se tributa nem o uso do domínio público, nem tampouco a autorização para realizar o efluente, mas sim se tributa a descarga de efluentes nocivos ao meio ambiente, enquanto que nos elementos de quantificação destes tributos, observa-se uma nítida quantificação baseada no tipo e quantidade de poluentes, que desconsideram qualquer relação com uma taxa pela uso de domínio público ou pela autorização.

Portanto, o fato gerador das figuras tributárias que recaiam sobre os efluentes autorizados tiveram que ser forçosamente interpretados como a própria autorização do despejo, face uma inexistência à época da própria autorização. Esta interpretação forçada veio a ser corrigida posteriormente com os novos tributos, visto que com a entrada em vigor da Lei 16/2002, de Prevenção e Controle Integrados da Poluição, se instituiu a autorização ambiental integrada, não se exigindo mais a interpretação do tributo como algo que não era. Inclusive, as CCAA de Andaluzia e Murcia readaptaram seus tributos, tornando-os nominalmente impostos ambientais, fato este que ao nosso ver pouco alterou a essência do tributo, mas que reconheceu que tais figuras são verdadeiros impostos, bem como possibilitou que se incorporassem deduções e isenções<sup>982</sup>, no caso de Andaluzia.

---

<sup>982</sup> Em recente estudo sobre os usos e demanda de água, realizado pelo Ministério de Meio Ambiente e do Meio Rural e Marinho da Espanha, analisando a evolução no horizonte temporal considerado na Diretiva Marco da Água, revelou que durante o ano de 2005, as indústrias investiram 1.034 milhões de euros em equipamentos e instalações independentes e integrados, 9,1% a mais que no ano de 2004. Destes investimentos, 39% foram destinados a reduzir as emissões atmosféricas (35% no ano anterior) e 21% da administração das águas residuais (20% no ano anterior). Mais especificamente, 15% (155.088 milhões de euros) dos gastos ambientais realizados em 2005, foram investimentos em equipamentos e instalações independentes para o tratamento de águas residuais; 5,6% (57.401 milhões de euros) destinados para equipamentos integrados de instalações que objetivam a economia e reutilização da água e 5,3% (55.030 milhões de euros) em equipamentos integrados para instalações que destinam a gerar menos resíduos (cf. MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y DE MEDIO RURAL Y MARINO DE ESPAÑA. *Instrumentos de Política Ambiental: Medio Ambiente en España*, Madrid, 2007, pp. 329-330; 334).

Identificamos que dentre os fatos gerados dos estudados tributos, todos recaem sobre os efluentes, menos a proposta de Murcia, que faz referência, além do efluente, à exploração da água litorânea. Neste caso, apesar da tentativa de se apresentar algo inovador, qual seja, a exploração térmica, considerando que nenhuma das referidas legislações inclui a poluição térmica em seu fato gerador, averigua-se que os impostos de Andaluzia e Murcia já incorporam a exploração térmica dentre os efluentes poluentes em seus respectivos Anexos. Contudo, o uso da terminologia “exploração” pode se revelar útil em futuras incorporações aos Anexos de substâncias ou ações que causem qualquer forma de degradação ou desvalorização da zona costeira, e.g. paisagística ou mesmo pela alteração na dinâmica de fluxo das águas causadas por turbinas ou despejos sob pressão, que possam provocar sedimentação ou outros danos à flora e fauna integrados ao meio marinho.

Por outro lado, constatou-se que o obrigado tributário é sempre o que incide negativamente no meio ambiente marinho. Assim, em um primeiro momento, quando se interpretava que o tributo era a própria autorização, o obrigado tributário era o titular da autorização para despejar, salvo em Andaluzia que previa, além do titular, também o responsável pelo despejo autorizado. Nos mais recentes impostos de Andaluzia e Murcia são considerados como obrigados tributários os realizadores dos despejos, ou solidariamente o titular da canalização, ou ainda, no imposto Andaluz e na proposta de Murcia, a responsabilidade subsidiária do funcionário responsável pelo controle e medição do efluente (que servirão para quantificar a base de cálculo).

Apesar de não haver esta determinação expressa nos antigos cânones de efluentes, acreditamos que o termo “titular da autorização” se pode estender tanto às pessoas físicas como jurídicas, entretanto excluindo os entes do art. 35.4 da LGT, pela exigência legal de norma expressa. Nos impostos de efluentes nas águas litorâneas, se especifica que poderão ser sujeitos passivos as pessoas físicas, jurídicas ou entes do art. 35.4 da LGT, que conforme este artigo “terão a consideração de obrigados tributários nas leis em que assim se estabeleça, as heranças jacentes, comunidades de bens e outras entidades que, carentes de personalidade jurídica constituam uma unidade econômica ou um patrimônio separado suscetível de imposição”. Por fim, na proposta de Murcia se utiliza o termo “contribuinte” em lugar de “sujeito passivo”, que seria, segundo a autora da

mesma, um conceito mais restrito, apesar de que, à nosso juízo, não haver qualquer significância prática.

No que se refere à base de cálculo, observa-se nos cânones de efluentes, e no imposto e proposta de Murcia, se obtém pela multiplicação da carga poluente pelo valor que se designa a cada unidade de poluição, em que o valor de cada uma destas unidades. Já a base de cálculo do imposto de Andaluzia é soma das unidades poluentes dos parâmetros estabelecidos em um anexo. Atente-se que nos impostos de Murcia<sup>983</sup> e Andaluzia a poluição térmica é destacada como base de cálculo, mas não como fato gerador como se apresenta na proposta de Murcia, o que, como destacamos anteriormente, não teria diferenças de ordem prática na aplicação dos tributos comparados.

Como regra geral, todos os tributos utilizam a estimativa objetiva para o cálculo da base de cálculo. Contudo, na proposta de Murcia a base de cálculo se propõe a estimativa direta, com a realização de medições mensais realizadas pelos próprios agentes poluidores, calculadas estas, a partir de, pelo menos, uma amostra semanal tomada em dias aleatórios. Nesta proposta, alternativamente, se prevê a estimativa objetiva para calcular a base de cálculo, através da adoção das quantidades autorizadas de efluentes, dispensando as medições mensais, bem como prevendo a possibilidade de comprovar que as emissões foram inferiores através da estimativa direta. Essa possibilidade não é prevista nas legislações autonômicas comparadas, que também não preveem como e nem quem irão realizar as medições dos parâmetros da base de cálculo. Apesar da melhor projeção do tributo em relação ao princípio do poluidor-pagador quando se adota a estimativa direta, acreditamos que a estimativa objetiva aparenta ser a que melhor se adapta ao momento atual, considerando que ainda estamos em fase de aceitação social e econômico dos tributos ambientais. Contudo, não podemos negar que a estimativa direta seria uma forma ideal de calcular o real dano causado pelos agentes poluidores. Por outro lado, tanto na proposta de Murcia como no imposto de Andaluzia, a estimativa indireta é utilizada nos casos previstos no art.53, na LGT, hipóteses, utilizar-se-ão os valores máximos permitidos de poluição, havendo a especificação na proposta de Murcia que

---

<sup>983</sup> Murcia não adota um anexo, mas unidades de poluição para cada despejo, em função da relação da carga de poluição do despejo e do despejo de referência.

também se aplicará a estimação indireta quando se detecte alguma anomalia nos resultados das amostras.

A alíquota dos cânones de efluentes e no imposto de Murcia é um tipo fixo em função do preço da unidade de poluição, o qual se obtém da multiplicação de um valor pela tabela de equivalência dependendo da natureza do efluente. No imposto de Andaluzia e na proposta de Murcia se prevê uma alíquota fixa por unidade poluente ao qual se aplica um coeficiente corretor (denominados de “coeficientes multiplicadores”) que se determina em função do tipo de efluente, do lugar do despejo e do tipo de condução, resultando, assim, em um tipo variável. Ainda, na proposta de Murcia se sugere que se poderia elaborar diferentes tarifas progressivas por escalões, segundo os parâmetros retro mencionados.

Nos cânones de efluentes e no imposto de Murcia não são previstas qualquer tipo de deduções. Já o imposto de Andaluzia e na proposta de Murcia são previstas deduções por pela realização de comportamentos mais limpos pelos agentes poluidores, a exemplo de gastos com investimentos em infraestruturas e bens de equipamentos orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica, gastos derivados de atuações tendentes à consecução do certificado EMAS ou ISO 14000 sobre a gestão ambiental, entre outras deduções possíveis.

Como bem disse Benjamin Franklin, “a indecisão é a pior decisão”, enquanto que Confúcio, em sua época sabiamente pregava que “não importa se vamos devagar, o importante é não parar”. Assim, sabemos que a importância ambiental é um elemento chave na qualidade de vida da raça humana, e que o uso do domínio público marítimo-terrestre sem regras causará inevitavelmente uma redução na qualidade destas zonas, acarretando um efeito ricochete na sociedade e na economia. Ora, se as legislações, nem as atuações administrativas foram suficientes até o presente para conter esta devastação por uma questão de formalidade jurídica, devemos evoluir e corrigir os meios para atingir o objetivo ambiental, objetivo este que revela maior que a instrumentalidade dos meios. Definitivamente, o que se propõe com a presente tese não é nada mais que identificar corretamente os instrumentos jurídicos que atualmente incidem sobre a questão do controle ambiental sobre a emissão de efluentes poluentes, que se encontra dentro de um contexto que causa inúmeras incertezas jurídicas, acarretando como consequência inúmeros recursos administrativos e judiciais, dificultando com que a Lei e o Direito sejam respeitados pela sociedade. Tudo



isso, aliado à uma falta de informação clara pelos destinatários, culminaram em um sistema caótico de tributação ambiental na Espanha, que apesar de seu fim louvável, aparenta estar importando de outros ordenamentos jurídicos distintos elementos por vezes incompatíveis com o ordenamento espanhol. Nesse contexto, como veremos a seguir no Capítulo IV, propomos um modelo de intervenção estatal, que utiliza dos modernos sistemas de intervenção, sem excluir a aplicação dos antigos mecanismos. Como veremos, o modelo visa agrupar os principais e mais eficientes métodos de intervenção em um único e coordenado organismo integrado<sup>984</sup>

---

<sup>984</sup> Para atuar no mercado, os agentes terão que estar cadastrados para tal finalidade, e sua atuação deverá ser fiscalizada permanentemente pela Administração pública. Esta primeira aproximação, terá um tratamento fiscal condizente com uma taxa, em que se pagará pelo serviço administrativo de cadastramento e fiscalização da atuação dos particulares. Por outro lado, com o intuito de diminuir incidência sobre o meio ambiente e de melhorar as técnicas de produção, se deve instituir um imposto extrafiscal ambiental sobre os efluentes que estejam autorizados, que também preveja hipóteses de deduções e isenções para os poluidores que estejam promovendo uma atuação condizentes com as políticas ambientais de melhora do meio natural receptor. Por fim, no caso de descumprimento de cadastramento, de não possuir autorizações, de estar despejando efluentes a maiores que o permitido, ou de não cumprir com as obrigações tributárias, o método sancionador deve entrar em jogo para corrigir a conduta ilícita. Não obstante, todo este sistema, que apesar de normatizado pela legislação espanhola de proteção integrada do meio ambiente, com suas inerentes falhas tributário-instrumentais, carece de incorporar um último e singular método, o comércio de emissões, que vem se revelando de suma importância na diminuição das emissões de CO<sub>2</sub> no mundo. Este seria o principal complemento do primeiro pilar, em que, em nível internacional, os países poderão comercializar entre si os limites máximos de efluentes despejados ao mar, dentro dos limites máximos fixados por um Tratado ou Convenção e sob supervisão de um órgão supra-estatal. Ou seja, o comércio se dará entre nações, em que cada Estado poderá comprar e vender limites máximos autorizados. Portanto, a redução da emissão não somente será incentivada por uma redução na carga fiscal, como também será incentivada pelo lucro que poderá se obter da venda dos limites não utilizados. Finalmente, partindo do caso dos efluentes ao mar na Espanha, acreditamos que, a partir deste modelo de tributação de despejos terra-mar, se pode projetar um modelo de aplicação geral aos diversos elementos naturais, considerando que o objeto-fim ecológico em uma política de proteção ambiental integrada pode ser incorporado também por outros recursos da natureza, como águas continentais, qualidade do ar etc.



## **CAPÍTULO IV – NOSSO MODELO PROPOSTO E SUA APLICABILIDADE NO BRASIL**

Alvo de longos debates, a poluição ambiental não é mais um fator desconhecido para os países que buscam um desenvolvimento econômico e social. Neste sentido, como forma de reconhecimento da importância da proteção ambiental, inclusive para assegurar a manutenção da qualidade de vida e saúde dos cidadãos, torna-se necessário promover o desenvolvimento sustentável dos mercados, incluindo as potências econômicas emergentes, que vêm destruindo suas reservas naturais em nome do progresso econômico. Nesse âmbito, como visto nos capítulos anteriores, guiando-se pela normativa europeia e especialmente pelo princípio do poluidor-pagador, a Espanha vem desenvolvendo a defesa de seus recursos naturais por meio da implementação de instrumentos indiretos de intervenção estatal, especialmente através dos tributos ambientais. Esse “oportunismo ambiental” foi responsável pela criação de um grande número de tributos pelas CCAA espanholas nas últimas duas décadas. Perante este panorama e incentivado pela Diretiva de Estratégia Marinha e pela Diretiva-Quadro da Água, a legislação buscou conservar o ecossistema marinho e recuperar o custo total dos gastos relacionados com este recurso natural, gerando um aumento dos tributos relacionados com o ciclo da água, tanto na Europa, quanto na Espanha. Entre estes tributos merecem especial destaque os que incidem sobre as emissões às águas marinhas costeiras, a partir de fontes terrestres, justamente por ser este ecossistema o maior santuário de biodiversidade dos oceanos, bem como por ser facilmente alterado pelas ações antrópicas.

Consequentemente, dentro de toda a doutrina tributária-ambiental espanhola e europeia estudada ao longo desta tese, o presente Capítulo centra-se em sistematizar os instrumentos de intervenção estatal existentes de forma complementar e não excludente, servindo de base para um modelo a ser seguido pelo Brasil. O modelo proposto neste trabalho pretende otimizar a proteção ambiental, ao mesmo tempo em que destaca uma nova aproximação tributária dentro deste sistema integrado, visto que, considerando a evolução

interpretativa e a essência dos tributos ambientais terra-mar existentes na Espanha, corrige elementos jurídicos que impediam sua melhor aplicação segundo a finalidade para qual foram projetadas.

Posteriormente, examinar-se-á a viabilidade de sua aplicação no Brasil, bem como será sua integração no sistema jurídico deste país. Para tanto, se fará necessária realizar uma abordagem inicial sobre a situação atual do Brasil, no que se refere à situação socioeconômica e financeira, para então aprofundar-se sobre a importância da zona costeira e seu regime jurídico no Brasil, assim como verificar os requisitos necessários para a instituição de tributos ambientais e os tributos relacionados à questão ambiental que vêm sendo aplicados no Brasil, para finalmente verificar a aplicação do modelo proposto ao caso brasileiro.

Dentro destes termos, o objetivo do presente Capítulo é criar um modelo de intervenção estatal que melhor possa atender ao objetivo ambiental, incluindo nesta aproximação a extrafiscalidade ambiental, para posteriormente determinar a possibilidade de se implantar no Brasil nosso modelo integrado e uma nova tributação ambiental sobre os efluentes terra-mar, dentro das normativas preconizadas nas últimas décadas pela UE e Espanha.

#### ***IV.1. Modelo de intervenção estatal integrado e suas figuras tributárias sobre emissões de efluentes terra-mar***

Como foi visto anteriormente, verifica-se que a intervenção do Estado sobre os efluentes despejados ao mar no ordenamento jurídico espanhol enquadra-se no art. 45 da CE, dentro do conceito de proteção ambiental, incluindo a proteção das zonas costeiras como elemento integrante desse conceito constitucional de meio ambiente. Por este imperativo constitucional, a Administração está obrigada a adotar uma posição ativa em intervir na proteção da qualidade destas águas, protegendo assim contra os despejos poluentes, ao mesmo tempo em que deve respeitar outros princípios constitucionais, *e.g.*, a liberdade de empresa (art. 38 da CE). Para tanto, é indispensável que haja uma *prévia autorização legal*, que exija dos poluidores os requisitos mínimos para sua atuação, resguardando assim o princípio da reserva de lei e, ao mesmo tempo, abranger de forma congruente a realização da proteção ambiental (cf. já

estabelecido na autorização ambiental integrada da Lei 16/2002, arts. 9 ao 29<sup>985</sup>).

Essa atuação da Administração através da concessão de autorização nada mais é que uma concretização e desenvolvimento dos princípios e subprincípios do Direito Europeu (poluidor-pagador, prevenção, precaução, cautela, correção dos danos ambientais preferivelmente na fonte<sup>986</sup>), representando o ponto de partida no exercício das potestades administrativas nesta matéria. Assim, esta técnica de intervenção sobre os efluentes terra-mar é um meio prioritário, que permite efetivar a função preventiva<sup>987</sup> e repressiva,

---

<sup>985</sup> Para maior aprofundamento sobre a autorização ambiental integrada, *vid.* VALENCIA MARTÍN, G. "Evaluación de impacto ambiental y autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 69-82; CHINCHILLA MARÍN, M. C. "La autorización ambiental integrada: la ley 16/2002, de 1 de Julio, de prevención y control integrados de la contaminación", *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 47, 2002, pp. 43-72; LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. D. B.; E APODACA ESPINOSA, A. M. R. D. *La Autorización Ambiental Integrada: estudio sistemático de la Ley 16/2002, de prevención y control integrados de la contaminación*, Civitas, Madrid, 2002, obra completa. LÓPEZ MARTÍN, M. A. "Autorización ambiental integrada y evaluación de impacto ambiental", *Evaluación de impacto ambiental en España: nuevas perspectivas: Actas del IV Congreso Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental, IV CONEIA Madrid, abril 2007*, coord. por L. A. Desdentado Gómez, M. A. Casermeiro Martínez, A. P. Espluga González de la Peña, M. Díaz Martín, L. G. García Montero, I. S. Sagaseta de Ilurdoz, M. Andrés Abellán, 2008, pp. 373-376; DOMÍNGUEZ SERRANO, J. "Coordinación de la autorización ambiental integrada con otros instrumentos de intervención ambiental: la licencia de actividades clasificadas", *Cuadernos de Derecho Local*, nº 3, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2003, pp. 131-151; PERNAS GARCÍA, J. J. "La autorización ambiental integrada: la integración horizontal de las autorizaciones sectoriales y su relación con otros mecanismos preventivos de protección ambiental", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 7, Facultad de Derecho, Coruña, 2003, pp. 623-640; VALENCIA MARTÍN, G. "Contenido y alcance de la autorización ambiental integrada", *Estudios sobre la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 15-76. FORTES MARTÍN, A. *El Régimen Jurídico de la Autorización Ambiental Integrada*, Ecoiuris, Las Rozas (Madrid), 2004, obra completa; PERNAS GARCÍA, J. J. *Estudio Jurídico sobre la Prevención de la Contaminación Industrial: la autorización ambiental integrada*, Atelier, Barcelona, 2004; ALONSO GARCÍA, M. C. "El procedimiento de otorgamiento de la autorización ambiental integrada", *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 19, 2003, pp. 5-25; RUÍZ DE APOCADA ESPINOSA, Á. *La Autorización Ambiental Integrada: estudio sistemático de la Ley 16/2002, de prevención y control integrado de la contaminación*, Civitas, Madrid, 2002, obra completa; PERNAS GARCÍA, J. J. "Integración y coordinación procedimental de la evaluación de impacto ambiental y de la autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: evolución normativo-jurisprudencial, cuestiones procedimentales y aplicación sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 83-107.

<sup>986</sup> Cf. estudado no tópico 1.2.

<sup>987</sup> As autorizações também corroboram para a intervenção administrativa de caráter preventivo quando articuladas por outros mecanismos de intervenção preventiva, como é o caso do planeamento hidrológico espanhol, através o Plano Hidrológico Nacional (Lei 11/2005, de 22 de junho).

sendo uma atribuição do ordenamento jurídico às Administrações<sup>988</sup>. Este alicerce exige um comprometimento tanto por parte dos órgãos públicos responsáveis por sua aplicação, pois exige um grande empenho em fiscalizar e cadastrar toda esta atividade, bem como os próprios poluidores que precisariam que deveram sempre comprovar de que estão autorizados para realizar tais emissões. Além do mais, conferir tais autorizações permite que os requisitos sejam determinados em função das circunstâncias de cada umas das zonas costeiras a serem protegidas, tanto com relação à qualidade das águas marinhas, bem como da qualidade dos despejos. Consequentemente, podem-se concretizar as normas gerais de prevenção contra a poluição, assim como assegurar maior segurança jurídica e objetividade (com a redução da ampla discricionariedade administrativa) na hora de outorgar e renovar as autorizações dos efluentes.

Dentro dos instrumentos de intervenção administrativa direta, nos deparamos com a proibição de poluir, que é a figura central do controle prévio dos efluentes. Esta proibição é de caráter relativo, visto que, cumpridos alguns requisitos que garantam um determinado nível de qualidade do meio receptor, a Administração poderá autorizar a correspondente emissão do efluente. A proibição de poluir é um instrumento de prevenção e controle da poluição das águas muito eficiente, pois permite um planejamento realista do problema, determinando limites ao uso do meio ambiente, sem necessariamente negar a possibilidade de crescimento econômico e industrial. Com a permissão de se poluir até certo grau, definidos previamente os limites máximos tolerados na legislação, pode-se alcançar o desenvolvimento sustentável, garantindo o crescimento econômico sem ameaçar a qualidade das águas costeiras. Assim, se permite que a Administração controle as atividades potencialmente daninhas ao domínio público marítimo-terrestre antes de seu início e durante o seu desenvolvimento, garantindo a prévia comprovação das circunstâncias que giram em torno da atividade para que não exceda os níveis de risco

---

<sup>988</sup> Estas medidas já vêm sendo implantadas no ordenamento jurídico espanhol desde a Lei de Águas de 1879, de 13 de junho, bem como no Decreto de 14 de novembro de 1958, pelo que se aprova o Regulamento de Polícia das Águas e suas Bacias, e as Ordens sobre efluentes em águas residuais de 4 de setembro de 1959, de 23 de março 1960 e de 9 de outubro de 1962.

permissíveis no ordenamento jurídico e fixando as condições que deverá sujeitar-se a autorização para que não se viole o interesse tutelado<sup>989</sup>.

Portanto, a autorização sempre deverá ter caráter provisório, a fim de evitar abusos por parte dos autorizados. A outorga da autorização do efluente destaca a atividade administrativa de limitação ou de polícia no cumprimento dos objetivos ambientais, levantando a proibição previamente estabelecida de realizar despejos diretos ou indiretos de líquidos e de produtos residuais susceptíveis de poluir as águas marinhas, revelando uma relação jurídica contínua entre a Administração e o autorizado. Esta relação regulada pelo Direito administrativo cria direitos e deveres para ambas as partes: a) para a Administração cria a obrigação de garantir a compatibilidade permanente da atividade autorizada com o interesse público de tutela ambiental, realizando assim um controle *ex ante* e *ex post*, com a revisão e revogação da autorização do efluente, ou a averiguação das instalações; e b) ao titular da autorização cabe o cumprimento da obrigação da autorização, sob pena da aplicação da sanção, obrigação de reparação e revogação da autorização.

Além do mais, apesar de acreditarmos que a autorização ambiental deva incidir apenas sobre os que despejem efluentes poluentes, defendemos que todo e qualquer despejo terra-mar, seja poluente ou não, sendo de natureza doméstica, comercial, industrial ou agropecuária, independentemente de sua natureza ou estado físico, se incide direta ou indiretamente em qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre, deverá ser cadastrado junto à Administração. Este cadastramento permitirá que a Administração possa monitorar potenciais focos de poluição e comportamentos ambientalmente nocivos, podendo revisar suas atuações em determinados setores, bem como sendo capaz de incluir ou excluir determinados poluidores da exigência pela autorização, conforme a exigência no caso concreto.

---

<sup>989</sup> Para maior aprofundamento, *vid.* CASADO CASADO, L. "El régimen jurídico de los vertidos en aguas continentales: nuevas perspectivas", *El Agua: estudios interdisciplinares*, coord. por María Jesús Montoro Chiner, 2009, pp. 175-198; e CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: las técnicas de intervención administrativa*, Comares, Granada, 2004, obra completa.

Vale notar que a autorização de efluentes, embora de grande utilidade para o controle prévio das emissões e durante a realização das atividades poluentes, não pode ser considerado como um instrumento completo por si mesmo, assim como nenhum outro método de intervenção pode ser considerado. Neste sentido, a autorização para a realização dos efluentes no contexto atual, depara-se com muitas deficiências estruturais que diminuem sua efetividade prática, a exemplo da confusa e deficiente legislação para a concessão de autorizações, e da insegurança jurídica que resulta da atual regulação dos *standards* de poluição. Além do mais, a deficiente configuração jurídica da autorização de efluentes vem acompanhada pela ineficiência administrativa em sua aplicação. De fato, no Plano Nacional de Saneamento e Depuração de Águas Residuais (1995-2005) se revela que em 1995 apenas 23% dos efluentes que se efetuavam no leito público na Espanha gozavam de autorização para proceder a sua realização<sup>990</sup>. Sendo assim, observa-se que o sistema não é autossuficiente, necessitando de outros mecanismos que o ajudem a atingir sua meta ambiental<sup>991</sup>.

Por outro lado, através da instituição da autorização, pode-se criar um cadastro que possui grande importância informativa e de controle<sup>992</sup>, servindo de base para todo o novo sistema implantado e colaborando assim para uma melhor projeção da política de proteção das águas. Além do mais, o controle direto permite que sejam determinados os valores máximos de poluição, tanto em nível global como em cada autorização. Assim, nesta primeira vertente de intervenção direta e como corolário das autorizações administrativas, defendemos a implantação do comércio destas autorizações, denominando-se

---

<sup>990</sup> Cf. art. 3º, da Resolução de 28 de abril de 1995, da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Moradia, que dispõe do Acordo do Conselho de Ministros de 17 de fevereiro de 1995 sobre o Plano Nacional de Saneamento e Depuração de Águas Residuais (1995-2005).

<sup>991</sup> SUI YINGJIE; e WANG XIAOLIN. "Analysis of environmental tax being the optimal method offsetting external cost", *Management and Service Science (MASS)*, 2011 International Conference, 12-14 Aug. 2011, pp. 1-4.

<sup>992</sup> A autorização poderá obrigar que todos os agentes poluentes tenham livros para registrar as cargas poluentes, permitindo uma melhor colaboração para a fiscalização por parte do setor público.



este mecanismo de *licenças de emissões negociáveis*<sup>993</sup>. Este método híbrido de intervenção possui uma faceta nos métodos diretos de intervenção, pois possibilita que as autorizações sejam comercializadas, bem como tem uma vertente no método indireto, possibilitando que os particulares optem entre adquirir mais autorizações no mercado ou diminuir a poluição. Desta forma, uma vez distribuída a quantidade máxima entre os poluidores que cumprirem com os requisitos exigidos, através da autorização administrativa, os limites máximos de emissões individualizados (fixados previamente na normativa correspondente de acordo com o tipo de atividade e poluentes despejados) poderá ser comercializado no mercado.

Desta forma, as licenças de emissões na faceta do método indireto, permite com que os causadores dos danos possam comercializar entre si os limites que lhes foram autorizados, criando assim um verdadeiro mercado que permite a cada agente poluidor verificar até que ponto lhe compensa produzir de forma poluente. Ou seja, fixado o limite máximo de poluição em cada autorização e determinado a carga total de poluentes tolerável em certa área geográfica, os operadores do setor portadores das autorizações poderão comercializar suas respectivas cotas neste novo mercado, motivando-se a redução das emissões poluentes pelo atrativo econômico da possibilidade de vender suas autorizações a outros poluidores ou a novos emissores que pretendam atuar na circunscrição delimitada. Assim, para diminuir a quantidade de efluentes surgirá o interesse de se investir em pesquisa e desenvolvimento de tecnologias menos poluentes, para diminuir as quantidades de autorizações. Portanto, no sistema proposto, as autorizações terão um custo inicial, correspondentes à taxas pela obtenção das respectivas autorizações, que poderão ou não corresponder aos valores de mercado das mesmas, que passarão a ser determinadas pelas forças de mercado. Em teoria, este

---

<sup>993</sup> Assim como ocorre com a poluição atmosférica, para as águas marinhas costeiras pode ser interessante recorrer ao comércio de licenças de emissão para combater os resíduos convencionais, nos moldes da Diretiva de Proteção e Controle Integrados da Poluição – Diretiva IPPC (UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva IPPC*. Diretiva 96/61/CE, de 24 de setembro de 1996, alterada posteriormente: Diretiva 2003/35/CE (JO L 156 de 25/06/2003), Diretiva 2003/87/CE (JO L 275 de 25/10/2003), Regulamento (CE) n.º 1882/2003 (JO L 284 de 31/10/2003), Regulamento (CE) n.º 166/2006 (JO 33 de 04/02/2006).

Para maior aprofundamento sobre as licenças de emissões, *vid.* título I.3.3.

comércio de emissões instituído em nível regional ou nacional poderá posteriormente facilitar a integração dos agentes poluentes em um futuro sistema internacional.

Portanto, para um maior controle dos efluentes despejados no mar e otimização do sistema proposto, inicialmente, deve haver uma intervenção através da autorização da emissão, que deverá conter um limite máximo de poluição por autorização, podendo ser criado um mercado para se comercializar as autorizações, sempre respeitando ao limite máximo global de autorizações<sup>994</sup>.

Traduzindo para o sistema tributário, observa-se que a autorização para o despejo de efluentes terra-mar corresponderá a uma taxa pelo serviço de cadastramento, controle e fiscalização, que permitirá dentro de um sistema integrado exigir critérios de autorização. Estas autorizações terão limites máximos de poluição, que farão parte de um limite máximo global em uma determinada região, possibilitando assim a instituição do mercado de licenças negociáveis. Todas as instalações que emitam efluentes ao mar, sejam poluentes ou não, deverão estar cadastradas na Administração, contudo apenas as empresas que emitam efluentes poluentes deverão obter as respectivas autorizações.

No caso dos efluentes poluentes, o requerente deverá realizar justificação junto à Administração para explicar o porquê da impossibilidade ou dificuldade de aplicar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento destes efluentes. Além do mais, as atividades enumeradas no Anexo I da Lei 16/2002, de 1 de julho, Lei de Prevenção e Controle Integrados da Poluição<sup>995</sup>,

---

<sup>994</sup> PABLO DEL RÍO, CRISTINA PEÑASCO. "La eficiencia dinámica de los sistemas de comercio de emisiones", *Principios: Estudios de Economía Política*, nº 19, Fundación Sistema, Madrid, 2011, pp. 129-146; e DURO MORENO, J. A.; e PADILLA ROSA, E. *Análisis de la Distribución de las Emisiones de CO2 a Nivel Internacional Mediante la Adaptación del Concepto y las Medidas de Polarización*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 7.

<sup>995</sup> Dentre as quais estão elencadas pelo Anexo I da Lei 16/2002, em circunstâncias especificadas: as instalações de combustão (energia elétrica por combustão, fornos caldeiras, instalações para refinar petróleo etc.); produção e transformação de metais; indústrias minerais; indústrias químicas; gestão de resíduos; indústria de papel e papelão; indústria têxtil; indústria do couro; agronegócio e pecuária; consumo de solventes orgânicos; indústria do carvão; e instalações de captura de CO<sub>2</sub> para o armazenamento de dióxido de carbono.

também deverão ser autorizadas, segundo previsto por esta própria Lei. Assim, a autorização obriga o agente poluidor a: a) não despejar substâncias, nem introduzir formas de energia que possam comportar um perigo ou prejuízo superior ao admissível para a saúde pública e meio ambiente; b) tratar os efluentes de forma mais correta possível, de acordo com a norma vigente; c) cumprir com todas as exigências que são determinadas na resolução de autorização de despejos da terra ao mar; d) preencher de forma detalhada o relatório do programa de vigilância e controle da correspondente autorização; e) elaborar um relatório anual que contenha os resultados do programa de vigilância e controle de efluentes, que deverá ser remetido ao órgão da Administração responsável pelo serviço de vigilância e inspeção ambiental; f) comunicar ao órgão da Administração responsável pelo serviço de vigilância e inspeção ambiental de qualquer incidência significativa que se produza na planta durante o funcionamento da instalação; g) facilitar todos os dados que se requerem à autoridade competente em matéria de inspeção; h) se mantenham os pertinentes registros documentais dos efluentes<sup>996</sup>.

Não obstante, o valor destas autorizações não corresponderá ao dano ambiental, nem conseguirá por si só motivar a mudança de comportamentos pelos poluidores, considerando que o seu valor estará limitado por ser uma taxa pelo custo dos serviços administrativos prestados. Contudo, com a limitação do número de autorizações e de poluição global, uma vez distribuídas todas as autorizações, deverá ser estipulado um mercado de autorizações, que além do pagamento anual da taxa de autorização, criará um mercado entre os poluentes de compra e venda de autorizações, que poderá incentivar o investimento em novas tecnologias limpas. Assim, diante da nova necessidade de se adquirir as autorizações com o preço de mercado (além do pagamento anual da taxa pelo serviço administrativo), os poluidores passarão a ponderar se lhes é mais vantajoso adquirir novas autorizações para continuar poluindo ou reduzir suas emissões.

---

<sup>996</sup> Dentro do previsto no art. 5º da Lei 16/2002.

Todavia a incerteza sobre os resultados ambientais que serão obtidos com este novo mercado<sup>997</sup> motivam a intervenção do Estado através de um instrumento extrafiscal ambiental. Acreditamos que para se alcançar os efeitos benéficos para o meio ambiente, se exige a necessária aplicação de um verdadeiro imposto ambiental que cause um impacto positivo, como a evolução dos sistemas produtivos e redução da incidência humana no meio ambiente marinho. Estas taxas terão valor variável, de acordo com o custo administrativo para realizar o cadastramento e medições do despejo, ao passo que o imposto ambiental autônomo terá um valor médio constante, mensurado pelo valor da degradação causada ao meio ambiente (que terá índices atualizados com certa periodicidade), recuperando assim os custos que advêm da manutenção e melhora destas zonas. Este imposto ambiental será plenamente compatível com a autorização para realizar despejos poluentes, bem como será compatível com o comércio de emissões, já que o âmbito de incidência destes dois últimos concerne à taxa de autorização, enquanto que o tributo ambiental terá o fim extrafiscal de mitigar os danos ambientais através do incentivo financeiro negativo, incidindo sobre a quantidade e qualidade de poluentes emitidos, dentro dos limites autorizados.

Na prática, o comércio de emissões poderá ser fixado dentro das CCAA que possuírem litoral, bem como poderá existir um comércio nacional de emissões. Assim, a repartição do limite máximo de emissões quando estiver limitado a uma determinada Comunidade Autônoma, forçará os poluidores a comercializar suas autorizações dentro desta região, o que por sua vez restringirá a incidência das forças de mercado sobre os valores das autorizações, bem como poderá limitar o investimento em novas tecnologias. Contudo, um mercado nacional de autorizações poderá melhor contribuir para que se alcance melhores resultados ambientais, já que aumentarão o número de participantes do mercado e incentivarão a competição por técnicas mais limpas de produção, uma vez que o valor das autorizações tenderão a ser

---

<sup>997</sup> Essa incerteza sobre os resultados do mercado de emissões vem sendo apontado pela doutrina de JOHNSTONE, N. *The Use of Tradable Permits in Combination with Other Environmental Policy Instruments*, OCDE, Paris, 2003, obra completa; e DIAS SOARES, C. "Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading", *EC Tax Review*, nº 17, Kluwer Law, 2007, pp. 184 e ss.

maiores do que se restringidas a uma determinada região. De todas as formas, em uma fase inicial, o mercado provavelmente terá que se restringir às respectivas CCAA, para posteriormente poder se criar um mercado nacional e, talvez, no futuro integrar um mercado internacional.

Estudadas as autorizações administrativas e o comércio de emissões, passamos ao método indireto de intervenção, qual seja, a *tributação ambiental sobre efluentes terra-mar*, mecanismo este que permite desincentivar as condutas poluentes pela cobrança compulsória pecuniária do fato que produz efeitos negativos no meio ambiente marinho. Assim, após autorizadas as emissões, compreendemos que deverá ser instituído um imposto que grave o dano ambiental causado pelos efluentes, instrumento que é mais adequado para a intervenção na desmotivação da poluição e destruição marinha, considerando o seu potencial em de incentivar melhores tecnologias e usos de produtos mais respeitosos para com o meio ambiente. Semelhantemente ao comércio de emissões, que transfere o poder de decisão aos poluidores para adquirir ou vender suas licenças, o tributo ambiental traslada aos poluidores sopesar se no processo produtivo lhes é mais rentável contaminar menos e tributar menos, ou contaminar mais e tributar em maior proporção. Nesse sentido, os tributos deverão imprescindivelmente estar presentes em duas vertentes do modelo de intervenção estatal integrado que ora propomos, servindo tanto para designar o serviço administrativo de fiscalização, controle e cadastramento das empresas poluentes, bem como pela instituição de um imposto sobre a poluição ambiental causada por emissões da terra ao mar, em que será calculado de acordo com o princípio do poluidor-pagador o valor pelas externalidades negativas causadas por cada obrigado tributário, na medida de sua incidência no meio ambiente. Com isso, devido à extensão e necessidade em se aprofundar nestas figuras tributárias, deixamos o seu esboço inicial para configurar o modelo de intervenção integrado, reservando o estudo da taxa pela autorização e do imposto ambiental sobre despejos terra-mar em um momento posterior no presente tópico.

Por outra via, reitera-se também que a poluição nunca deve superar os valores permitidos de emissão e os objetivos de qualidade ecológica estabelecidos na correspondente autorização, motivos pelos quais, concomitantemente, os instrumentos sancionadores estão presentes em todas

as etapas do modelo proposto, para os despejos não autorizados para os despejos autorizados mas em desacordo com as condições de autorização, e os que descumprirem o pagamento do respectivos tributos relacionados. Portanto, em outra vertente, como método direto de intervenção estatal, situamos a *potestade sancionadora*, que permite garantir o efetivo cumprimento das autorizações administrativas, do correto funcionamento das licenças de emissões negociáveis e da tributação ambiental sobre efluentes. Assim, coadjuvando tanto com o método direto de autorização e com o método indireto da tributação, a sanção impede a realização de despejos não autorizados, ou dos autorizados mas que estiverem em desacordo com as condições da autorização, ou ainda os poluidores que não cumprirem com as obrigações tributárias. Nesse sentido, surge a importância da potestade sancionadora, que traz consigo o poder de rever e revogar as autorizações, bem como impedir e suspender as atividades que produzam efluentes não autorizados, assim como forçar o cumprimento da imposição ambiental, garantindo com isso a eficiência do sistema ora proposto. Nesse sentido, as sanções, além de sua função secundária preventiva, buscam reprimir as condutas que transgridem o ordenamento jurídico, inclusive restituindo, reparando ou obrigando à indenização dos danos e prejuízos derivados dos comportamentos (ativos ou omissivos), típicos e antijurídicos, dentro das previsões do art. 25 da CE<sup>998</sup>. Dentro dessas previsões, incluem-se as infrações e sanções administrativas, inclusive as de caráter pecuniário, bem como as sanções penais e tributárias. Ressalte-se que todas estas atividades relacionadas com este método de intervenção direta devem ser exercidas pela Administração de forma imparcial e objetiva, sempre observando o contraditório e ampla defesa das partes interessadas, para assim garantir a legalidade destes atos.

---

<sup>998</sup> CASSOLA PEREZUTTI, G. *Seguro, Responsabilidad Civil y Delitos Ambientales*, B de F, Montevideo, 2007, obra completa; BERBEROFF AYUDA, D. (dir.). *Incidencia Medioambiental y Derecho Sancionador*, Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2007, obra completa; e PEÑALVER I CABRÉ, A. "Nuevas tendencias sobre la inactividad administrativa en la aplicación de las sanciones ambientales", *Cuadernos de Derecho Local*, nº 7, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2005, pp. 173-185.

Para maior aprofundamento sobre o tema e sobre a aplicabilidade do princípio *non bis in idem*, *vid.* a STC 177/1999, de 11 de outubro, que determina que uma vez aplicada a sanção administrativa firme, se exclui a sanção penal.

Vinculado ao exercício dessa potestade sancionadora, dentro das faculdades Administrativas se encontram a de responsabilidade patrimonial pelos danos causados pelo descumprimento do dever de vigilância e controle, que também inclui a responsabilidade civil pelos danos causados por terceiros<sup>999</sup>. Portanto, existindo a infração administrativa estaríamos diante de uma responsabilidade civil extracontratual (aquiliana), necessitando se provar a existência de um dano antijurídico, nexo de causalidade e título de imputação. Este instrumento, vinculado ao princípio da autotutela administrativa<sup>1000</sup>, permite que haja uma execução forçada para garantir a efetiva reparação, garantindo a concretização desde mecanismo de intervenção.

Em síntese, neste sistema integrado, propomos que em uma das vertentes sejam situadas as autorizações administrativas, que correspondem às taxas por licenciamento ou pelo cadastramento da empresa nos registros da Administração pública. Esta autorização poderá se determinar o limite máximo individual de cada autorização, que fará parte de um limite máximo global. Desta forma, dentro desta mesma vertente, podemos incluir o instrumento híbrido de licenças de emissão, em que, uma vez obtida à mencionada autorização para realizar as emissões, cotas poderão ser comercializadas em um mercado de emissões, dentro do máximo de poluição permitido a cada um dos agentes poluidores, bem como em cada área específica (seja em nível local, regional, nacional ou internacional). Estas licenças poderão ser objeto de comércio pelos particulares, desde que respeitados todos os critérios para a concessão da mesma, *i.e.*, que possuam autorização para atuar no mercado. Em outra vertente, temos os tributos sobre as emissões de efluentes nas águas que desembocam no mar, que cumpre o dever de desincentivar estas condutas danosas ao meio marinho, ao mesmo tempo em que arca, ao menos parcialmente com os custos ambientais produzidos pelos contaminadores.

---

<sup>999</sup> Para maior aprofundamento sobre conceitos de responsabilidade civil por danos ambientais, bem como sobre conceitos de conduta, dano, relação de causalidade, obrigação de reparar e lesionado, *vid.* MORENO MOLINA, A. M. *Responsabilidad Patrimonial por Daño Ambiental: Propuestas de Reforma Legal*, Fundación Alternativas, Madrid, nº 66, 2005, pp. 16-29; e DANIEL PIZARRO, R. "Responsabilidad civil por daño ambiental", *Tutela Jurídica del Medio Ambiente*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba, 2008, pp. 261-322.

<sup>1000</sup> Cf. art. 107 da Lei de Costas e arts. 118.2 e 119 do TRLA.

Entretanto, os tributos não são suficientes por si mesmos, e necessitam de outros instrumentos, especialmente pela existência de custos de informação sobre a degradação ambiental e pelas falhas de mercado (em particular, os custos de acesso aos consumidores, sua bitolação em relação aos benefícios a longo prazo e os custos de busca). Portanto, no último vértice do sistema integrado encontramos as sanções administrativas, penais e tributárias, além da responsabilidade civil decorrente do descumprimento dos retro mencionados mecanismos de intervenção, como medida para penalizar os emitentes que atuam sem autorização ou fora dos limites tolerados, ou ainda aqueles que não cumpriram com a obrigação tributária de pagar o respectivo imposto sobre emissões.

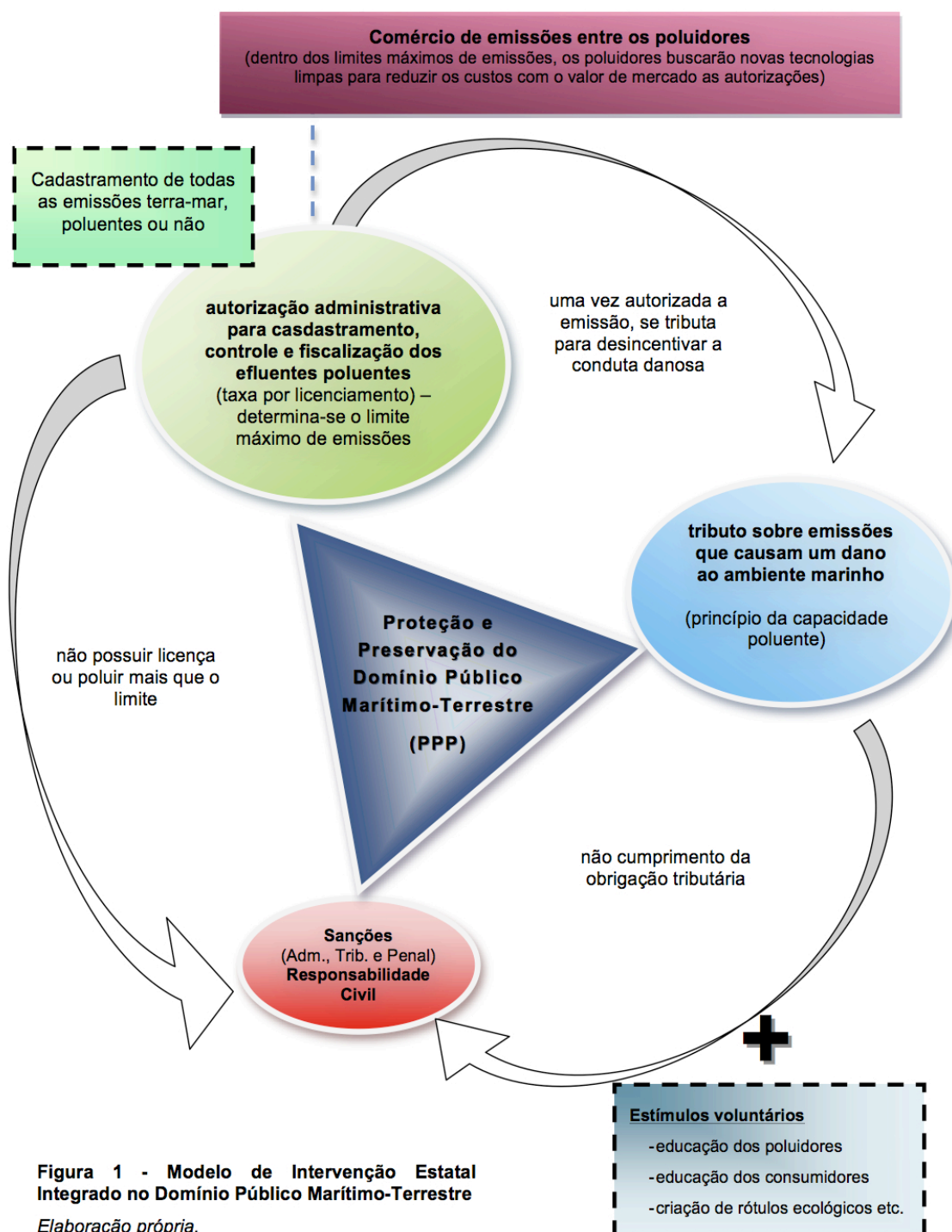
Além dos instrumentos citados, o Estado também deverá investir na propagação de estímulos voluntários, como por exemplo, instruir os poluidores da importância em se reduzir a emissão de substâncias poluentes, na educação dos consumidores para minimizarem o uso de produtos que tem processos de produção mais poluentes, criação de rótulos ecológicos para destacar produtos menos poluentes entre outros<sup>1001</sup>. Enfatizamos novamente que a utilização de um ou outro instrumento, ou de seu uso combinado, dependerá de fatores relacionados ao objetivo ambiental que se pretende alcançar, inerentemente direcionada pela vontade política do Estado.

Desta forma, para enfrentar a degradação ambiental dos litorais, pode-se instituir uma nova ordem de intervenção estatal, que denominamos de *modelo de intervenção estatal integrado*. Assim, graficamente temos:

---

<sup>1001</sup> GALLARDO IZQUIERDO, A. et al. *Educación Ambiental: Investigando sobre la Práctica: Naturaleza y Parques Nacionales*, Organismo Autónomo Parques Nacionales, Madrid, 2009, obra completa; e MEIRA CARTEA, P.; ANDRADE TORALES, M.; e SAUVÉ, L. *Formación e Investigación en Educación Ambiental: Novos Escenarios e Enfoques para un Tempo de Cambios*, Centro de Extensión Universitaria e Divulgación Ambiental de Galicia, A Coruña, 2008, obra completa.





A partir do sistema proposto, busca-se traçar um elo entre as principais técnicas de intervenção do Estado, buscando simplificar a norma que regula a matéria de efluentes, auxiliando no cumprimento das novas diretrizes traçadas no âmbito da União Europeia, conforme as Diretivas 2008/56/CE e 2000/60/CE. Apesar da existência de deficiências na aplicação de cada um dos mecanismos apresentados, seja por falta de interesse político ou carência de recursos humanos e financeiros<sup>1002</sup>, o sistema busca enaltecer os fatores positivos de cada um dos instrumentos e utilizá-los de forma mais eficiente em um sistema que os aproveita de forma direcionada à consecução dos objetivos ambientais pretendidos. Desta forma, para reduzir as substâncias poluentes que incidem no meio marinho, evitando o efeito ricochete na economia ou o oportunismo do livre mercado, devem se instituir empenhos coordenados entre os diversos instrumentos à disposição dos governos, aperfeiçoando e moldando as naturezas inerentes à cada um destes instrumentos para uma nova metodologia otimizada, em que a aplicação conjunta é um meio que relativiza as concepções radicais que até então eram defendidas, para melhor intervir de forma eficiente no meio ambiente (objeto-fim de todos estes instrumentos) e permitir a qualidade de vida e sua preservação como direito fundamental.

Obviamente que estudos científicos rigorosos deverão ser realizados para aplicar tal modelo de intervenção, visto que a prática poderá revelar a necessidade de se reforçar ou atenuar cada um dos métodos de intervenção mencionados. Não podemos ignorar que em muitos casos a proibição cabal de qualquer forma de poluição poderá ser necessária para combater casos de extrema degradação ambiental, não se permitindo a aplicação de uma imposição extrafiscal ecológica, devendo ser instituído um sistema exclusivamente direto de intervenção de fiscalização e punição dos infratores. Igualmente, em regiões mais economicamente desenvolvidas, que representam a subsistência de uma certa sociedade ou região, a motivação tributária ou o comércio de emissões poderão, conforme o caso, se destacar como a melhor forma para afrontar os problemas ambientais, permitindo que os agentes

---

<sup>1002</sup> RICARDO LEIS, H. "Uma viagem interdisciplinar ao lado oculto da problemática ambiental na modernidade", *INTERthesis: Revista Internacional Interdisciplinar*, vol. 7, nº 2, Florianópolis, jul-dez 2010, pp. 19-44.

econômicos continuem suas produções, contudo impondo uma carga extrafiscal que os motivem a poluir menos, seja pela diminuição de sua produção, seja investindo em novas tecnologias e materiais menos poluentes. Por outro lado, em áreas com desenvolvimento econômico incipiente, em que haja pouca ou inexpressiva poluição, poderá se concentrar prioritariamente na vertente da taxa de autorização, apenas para se manter um cadastro de empresas existentes e fiscalizar suas incidências no meio natural, monitorando assim se há ou não o aumento de suas externalidades negativas no decorrer dos anos. Isto permitirá que a Administração averigue a conveniência de se impor a tributação ambiental ou sanção, ou ambas conjuntamente, conforme o sistema integrado exposto. Também, quando as qualidades de efluentes forem mais homogêneas em determinadas regiões, poderá se dar mais ênfase ao comércio de emissões<sup>1003</sup>.

Verificado de forma geral as propriedades do modelo de intervenção integrado, centramo-nos nas **figuras tributárias do modelo proposto** sobre emissões de efluentes terra-mar. Assim, para fundamentar nosso modelo tributário, com a finalidade de sistematizar o processo de intervenção do Estado sobre meio ambiente, devemos verificar duas etapas. A primeira consiste na autorização para se realizar os despejos poluentes, enquanto que a segunda refere-se à determinação de um imposto propriamente ambiental, que busque desincentivar a degradação da zona costeira.

Conforme estudado no Capítulo III, as figuras tributárias da antiga Lei de Águas 1985 e da Lei de Costas de 1988 passaram por uma série de interpretações que muitas vezes se fizeram necessárias para se adequar a normativa vigente, outras vezes para poder justificar a sua existência, sendo consideradas sendo diversas interpretações ao longo de suas existências como taxa pelo uso do domínio público, taxa pela autorização, e até mesmo como um preço público pelo domínio público (devido à redação original da LTPP)<sup>1004</sup>. Concluímos naquela etapa da tese que o tributo sobre efluentes terra-mar da

---

<sup>1003</sup> Cf. visto no tópico I.3.3.

<sup>1004</sup> Cf. amplamente tratado ao longo dos tópicos III.3., *in fine*, III.5. e III.6.

Lei de Costas, apesar de sua natureza extrafiscal e dos elementos da figura descrita na legislação corresponder a um verdadeiro imposto ambiental, o instrumento foi forçosamente moldado para poder ser aplicado ao longo de sua existência. A verdadeira natureza do tributo somente foi corretamente reconhecida com a STC 149/1991, que consubstanciou que o tributo sobre efluentes da Lei de Costas nada tinha a ver com a atividade administrativa ou com a eventual ocupação do domínio público marítimo-terrestre: o tributo destina-se às atuações de saneamento e melhora da qualidade das águas do mar, derivadas dos efluentes despejados<sup>1005</sup>.

A despeito disso, não se pode esquecer que um dos maiores problemas com a aplicação dos primeiros tributos sobre efluentes (vinculados às águas continentais) estava vinculada à falta de previsão normativa de como se daria a autorização de efluentes, já que a legislação estipulava que os tributos recaíam sobre os “efluentes autorizados”, mas não previam como se daria esta autorização. Como mencionado, esta necessidade de se interpretar a norma para considerá-la como uma taxa pela própria autorização está completamente superada, e autorização atualmente vem prevista nos arts. 9 ao 29, da Lei 16/2002, que trata da autorização ambiental integrada<sup>1006</sup>.

Dentro destes parâmetros, o nosso modelo exige em um primeiro momento que cada agente poluente seja cadastrado no sistema, o que permitirá com que a Administração possa selecionar, dentre os interessados, aqueles que possuem um nível de poluição aceitável, qualitativamente e quantitativamente. Com isso, o órgão administrativo responsável poderá autorizar os que possuem os requisitos para realizar suas atividades

---

<sup>1005</sup> Cf. tópico III.5.

<sup>1006</sup> Para um estudo mais aprofundado do regime de controle e prevenção da poluição, *vid.* LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. B; APODACA ESPINOSA, A. R. *La Autorización Ambiental Integrada: Estudio Sistemático de la Ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, Civitas, Madrid, 2002, obra completa.

econômicas dentro dos padrões exigidos<sup>1007</sup>. Assim, conhecido quem são os poluidores, a Administração fiscalizará o resultado do processo produtivo e de seu impacto sobre o meio ambiente<sup>1008</sup>. Todo este custo que o Poder estatal possui, será suportado através de uma taxa que corresponderá às despesas relacionadas com este serviço divisível e individualizado. Verificado que a taxa se limita a cobrir apenas as despesas com os custos administrativos, observamos que não pode esta taxa corresponder às necessidades de se realizar uma intervenção no meio ambiente através da tributação, uma vez que os custos ambientais são muito maiores (ou até mesmo incalculáveis) que o serviço administrativo de cadastramento, fiscalização e controle.

Por isso, a etapa seguinte do modelo, institui um imposto que tem por objeto-fim afrontar os problemas ambientais e melhorar a qualidade das águas marinhas. Como mencionado, o valor do imposto permite que se calcule um *quantum* maior que a simples prestação do custo do serviço Administrativo, o que possibilita incentivar condutas mais ambientalmente corretas, ou até mesmo para promover bonificações e isenções<sup>1009</sup>.

Essa estrutura permite com que se afastem arguições de ilegalidade habitualmente suscitadas perante os tribunais espanhóis. A opção pelo imposto é uma saída que vem sendo recepcionada no cenário jurídico-tributário espanhol, pois soluciona os problemas formais relacionados à matéria, sendo também o motivo pelo qual parte dos tributos ambientais vieram mais

---

<sup>1007</sup> PERNAS GARCÍA, J. J. "Integración y coordinación procedimental de la evaluación de impacto ambiental y de la autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, Alba Nogueira López (dir.), Tomás Quintana López et al., Atelier, Barcelona, 2009, pp. 83-107; e BLANCO CACHO, M. T. "La autorización ambiental integrada: un instrumento para la prevención y control integrados de la contaminación", *Medioambiente*, nº 60, Junta de Andalucía, Consejería de Medio Ambiente, 2008, pp. 30-33.

<sup>1008</sup> Para um estudo sobre a realização de parcerias entre a Administração e "entidades colaboradoras da Administração" (setor privado) para a efetivação da inspeção e controle ambiental, *vid.* CASADO CASADO, L.; FUENTES I GASÓ, J. R.; JARIA I MANZANO, J.; e PALLARÉS SERRANO, A. *La Externalización de las Funciones de Control e Inspección en Materia de Protección del Medio Ambiente*, Atelier, Barcelona, 2010, obra completa.

<sup>1009</sup> Nesse sentido, *vid.* FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. *Principios y Normas Genrales: Incentivos Fiscales para la Protección del Medio Ambiente en los Impuestos Propios de las Haciendas Locales*, Tributos Locales, nº 61, Renta Grupo Editorial, Madrid, 2006, pp. 33-46.

recentemente a ser implantados como impostos<sup>1010</sup>. Esta nova configuração formal traz em seu bojo o mesmo espírito protecionista das leis originárias, entretanto evita as já suscitadas arguições de ilegalidade que por vezes negaram a aplicação de diversos instrumentos tributários-ambientais. Ao mesmo tempo, esta figura permite o controle da incidência e do cálculo do tributo segundo as finalidades que se desejam alcançar, podendo, em um primeiro momento, instituir uma menor alíquota e abranger um menor número de poluidores e, posteriormente, estabelecer uma maior alíquota e englobar um maior número de poluidores, o que inegavelmente facilitará a aceitação social e melhorará a coordenação com outras políticas ambientais.

Assim, defendemos que a figura tributária imposto garante com maior margem de segurança a legalidade destes tributos, admitindo um melhor controle pelo operador político de suas metas, em especial por resguardar a afetação do produto da arrecadação às políticas ambientais de melhora da qualidade das águas marinhas. Contudo, não podemos negar a conveniência de se implementar uma taxa prévia que facilitará a instrumentalização do imposto, pois o requisito de autorização para a realização do efluente promoverá a atuação de vigilância e controle dos agentes poluidores<sup>1011</sup>.

Desta forma, nosso modelo supera o conflito doutrinário e jurisprudencial que por muito tempo impediu a compreensão e aplicação correta do instrumento tributário-ambiental, sistematizando de forma coerente

---

<sup>1010</sup> Dentre vários outros, *vid.* LUCHENA MOZO, G. M. "Impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid: ¿ante un nuevo impuesto ambiental?", *Crónica Tributaria*, nº 115, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2005, pp. 99-124; GUTIÉRREZ LOUSA, M. "El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el contexto de la tributación ambiental", *cit.*, pp. 31-40; RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid", *Nueva Fiscalidad*, nº 9, Editorial de Derecho Financiero, 2003, pp. 71-143; HERRERA MOLINA, P. H. "Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, CISS, Valencia, 2007, pp. 73-82; PORTILLO NAVARRO, M. J. "El impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica en el contexto de la fiscalidad ambiental", *Revista de Estudios Locales*, nº 105, Consejo General Nacional de Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Caracter Nacional, Madrid, 2007, pp. 89-99; e GARCÍA GÓMEZ, A. J. "El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, CISS, Valencia, 2009, pp. 15-28.

<sup>1011</sup> PERNAS GARCÍA, J. J. "La autorización ambiental integrada: la integración horizontal de las autorizaciones sectoriales y su relación con otros mecanismos preventivos de protección ambiental", *cit.*, pp. 623-640.

os instrumentos existentes. Sob esta ótica, nossa proposta soluciona o esforço interpretativo que outrora se fazia necessário, através da realização de uma dicotomia nos atuais tributos sobre efluentes terra-mar: por um lado, exige-se a taxa pela autorização, cuja finalidade é arcar com as despesas administrativas de cadastramento e fiscalização/vigilância do cumprimento dos níveis de emissão autorizados; e, por outro lado, exige-se a instituição de um imposto extrafiscal que gere receitas para financiar atuações direcionadas à proteção ambiental e melhora da qualidade das águas da zona costeira.

Insistindo na tese do modelo de intervenção estatal integrado que ora defendemos, o imposto ambiental possui importante participação, visto que sua vantagem estará na indispensável capacidade de prevenção, precaução e reparação dos recursos naturais, bem como na capacidade de corrigir, combater e reprimir a poluição desmedida de determinadas atividades e consumos insustentáveis. Reforçamos a necessidade de se realizar o cadastramento das atividades poluentes previamente à realização das mesmas<sup>1012</sup>, permitindo uma melhor atuação da administração e fiscalização dos usos potencialmente daninhos, para posteriormente instituir a figura tributária mais adequada segundo o caso concreto, que inclusive deverá incorporar algum benefício fiscal para incentivar comportamentos ambientais corretos por parte dos agentes poluidores.

Também, através da complementação das figuras tributárias propostas com outras formas de intervenção estatal de caráter financeiro de natureza positiva relacionadas à despesa pública, notadamente ajudas e subsídios, a proteção ambiental poderá ser otimizada. Ainda, poderão ser implementados métodos voluntários (relacionados ao instrumento direto) para minimizar ou mudar as emissões, como por exemplo, incentivos educacionais para os

---

<sup>1012</sup> DOMÍNGUEZ SERRANO, J. "Coordinación de la autorización ambiental integrada con otros instrumentos de intervención ambiental: la licencia de actividades clasificadas", *cit.*, pp. 131 e ss.; PERNAS GARCÍA, J. J. "La autorización ambiental integrada: la integración horizontal de las autorizaciones sectoriales y su relación con otros mecanismos preventivos de protección ambiental", *cit.*, pp. 623-640; VALENCIA MARTÍN, G. "Contenido y alcance de la autorización ambiental integrada", *cit.*, pp. 15 e ss.

poluidores, informações para os consumidores<sup>1013</sup>. Nesse sentido, passamos a analisar concretamente os elementos tributários de nossa proposta.

**A taxa pela autorização para a realização de despejos de efluentes terra-mar** é um instrumento fiscal com a finalidade de cadastrar, fiscalizar e controlar os agentes poluentes. Este tributo retributivo visa corresponder ao custo da administração com serviços prestados de forma singular a cada sujeito que solicite a autorização para despejar efluentes terra-mar<sup>1014</sup>. Engloba tanto os serviços do procedimento administrativo para cadastrar os sujeitos passivos (solicitantes da autorização), bem como os custos inerentes à fiscalização e controle das atividades neste setor durante a vigência da autorização. Desta forma, por se tratar de uma prestação coativa, imposta ao particular pelo ente público, e sendo um serviço de solicitação e receptação obrigatória, o qual é prestada pela Administração em regime de monopólio de fato e de direito, configura-se como uma taxa pelo serviço e atividade Administrativa, conforme art. 2.2 da LGT e art. 8 da Lei 8/1989.

Estes serviços e atividades administrativas contraprestacionais prestadas de formar particular a cada outorgado da autorização culminam justamente na taxa de controle e fiscalização dos efluentes despejados ao mar está em conformidade com a norma Estatal da Lei 16/2002, de 1 de julho, de prevenção e controle integrados na poluição, que permite que sejam exigidos outros critérios pelas CCAA, além dos exigidos pela norma Estatal, para estabelecer valores máximos de emissão para as substâncias poluentes e para as atividades industriais, além de prever a competência das CCAA para adotar

---

<sup>1013</sup> Nesse sentido, *vid.* GALLARDO IZQUIERDO, A. et al. *Educación Ambiental: Investigando sobre la Práctica: Naturaleza y Parques Nacionales*, *cit.*, obra completa; MEIRA CARTEA, P.; E ANDRADE TORALES, M.; e SAUVÉ, L. *Formación e Investigación en Educación Ambiental: Novos Escenarios e Enfoques para un Tempo de Cambios*, *cit.*, obra completa.

<sup>1014</sup> Sobre o caráter singular dos serviços prestados e a contraprestação administrativa, *vid.* CALVO VÉRGEZ, J. "Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2004, pp. 61-128; e SEBASTIÁN LORENTE, J. J. "Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, CISS, Valencia, 2009, pp. 93-101.



medidas de controle e inspeção necessárias para garantir o cumprimento da mencionada Lei.<sup>1015</sup>

Portanto, no que tange às competências para a instituição desta taxa, entendemos que a taxa pela autorização deve ser estabelecida pelas CCAA que possuem região costeira, o que não entrará em conflito ou causará incompatibilidades com a já existente autorização ambiental integrada, da Lei de prevenção e controle integrados na poluição<sup>1016</sup>. O art. 7.2 desta Lei, autoriza expressamente que o Governo do Estado poderá estabelecer os valores máximos de emissão para as substâncias poluentes e para as atividades industriais, sem prejuízo das normas adicionais que possam ser ditadas pelas CCAA, ou seja, permite que sejam exigidos critérios outros além dos exigidos pela norma Estatal. Por outro lado, o art. 30.1 da mesma norma, estabelece a competência das CCAA, para adotar medidas de controle e inspeção necessárias para garantir o cumprimento da mencionada Lei, isto é, a exigência de uma taxa pelo controle e fiscalização dos efluentes despejados ao mar estaria de acordo com a norma estatal vigente.

Conforme mencionado anteriormente, acreditamos que todos os despejos terra-mar, poluentes ou não, devem ser cadastrados, contudo apenas os efluentes poluentes deverão ser autorizados. Assim, quanto à natureza dos efluentes, defendemos que os despejos industriais e os agropecuários capazes de serem medidos deverão ser cadastrados de forma individualizada, enquanto que os domésticos e comerciais deverão ser castrados pelos entes locais, considerando a quantidade de habitantes e empresas comerciais, cujo valor será repassado para os consumidores e comerciantes. Os efluentes de natureza agropecuários que não forem passíveis de medição também deverão ser cadastrados, mas terão sua carga tributária referente ao custo ambiental

---

<sup>1015</sup> VALENCIA MARTÍN, G. "Evaluación de impacto ambiental y autorización ambiental integrada", *cit.*, pp. 69 e ss.; PERNAS GARCÍA, J. J. "Integración y coordinación procedimental de la evaluación de impacto ambiental y de la autorización ambiental integrada", *cit.*, pp. 83 e ss.; e CHINCHILLA MARIN, M. C. "La autorización ambiental integrada: la ley 16/2002, de 1 de Julio, de prevención y control integrados de la contaminación", *cit.*, pp 43 e ss.

<sup>1016</sup> QUINTANA LÓPEZ, T. A. "Aproximación a la evolución del marco normativo de la evaluación del impacto ambiental", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 19-27.

cobrada no imposto ambiental sobre os produtos poluentes utilizados em sua produção, e.g., fertilizantes e agrotóxicos. É importante destacar que este controle de inspeção deverá ser realizado pelas próprias CCAA, bem como pelo Estado (cf. art. 30, da Lei 16/2002).

O descumprimento das exigências da autorização deverá ser sancionado no âmbito das sanções e infrações tributárias através do regime geral da LGT e da legislação que a desenvolve, sem prejuízo às responsabilidades civil, penal, administrativa ou de outra ordem que forem cabíveis em cada caso<sup>1017</sup>.

As sanções tributárias vem descritas nos arts. 183 e ss. da LGT, podendo ter cunho pecuário e não-pecuniário. As de cunho pecuário, são multas (fixo ou proporcional), enquanto as de cunho não-pecuniário se concretizam na impossibilidade de contratar com a Administração, proibição de obter ajudas ou subvenções, sendo sua duração variável entre um e cinco anos, a depender da gravidade da infração.

Por outro lado, as sanções administrativas vêm enumeradas no art. 31 da Lei 16/2002<sup>1018</sup>. As infrações administrativas, de acordo com a normativa vigente, podem ser classificadas em muito graves, graves e leves. As infrações muito graves correspondem à: a) exercer ou mudar substancialmente uma atividade poluente, sem a devida autorização; b) descumprir condições estabelecidas na autorização ambiental, quando produzirem um dano ou deterioração ambiental grave ou se tenha colocado em perigo a saúde humana; c) descumprir as obrigações das medidas provisórias de um procedimento sancionador que tenha se iniciado; e d) exercer atividade descumprindo obrigações determinadas pela CCAA para registro da atividade, sempre que produzir um dano ou proporcionar deterioração ambiental grave ou se tenha posto em grave perigo a segurança ou saúde das pessoas. Já as infrações

---

<sup>1017</sup> Nesse sentido, *vid.* GARCÍA SANZ, J. "Vertidos de aguas residuales y delito contra el medio ambiente", *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, nº 30, 2006, pp. 65-80. CASSOLA PEREZUTTI, G. *Seguro, Responsabilidad Civil y Delitos Ambientales*, *cit.*, obra completa.

<sup>1018</sup> VALENCIA MARTÍN, G. "Contenido y alcance de la autorización ambiental integrada", *cit.*, pp. 15 e ss.

graves, dentre outras, são: a) exercer atividade ou realizar mudança de atividade sem autorização, sem que haja dano ambiental ou perigo a saúde humana; b) descumprir condições da autorização, sem que haja produzido um dano ambiental ou perigo a saúde humana; c) ocultar ou alterar maliciosamente informação exigidas para a autorização; d) transferir a titularidade da autorização sem comunicar à Administração; e) não comunicar ao órgão da CCAA modificações realizadas na instalação, sempre que não sejam modificações substanciais; f) não informar imediatamente qualquer incidente ou acidente ambiental significativo; g) impedir, atrasar ou obstruir a atividade de inspeção e controle; e h) exercer atividade descumprindo obrigações determinadas pela CCAA para registro da atividade, sempre que se produza um dano ou deterioração ambiental, ou se tenha posto em perigo a segurança ou saúde das pessoas, desde que em nenhum caso não tenha natureza grave. As infrações leves são: a) não realizar as notificações para as Administrações, exercendo atividade descumprindo obrigações determinadas pela CCAA para registro da atividade, sempre que não haja dano ou perigo à saúde humana; e b) o descumprimento do estabelecido na Lei de autorização ou normas referentes a mesma, quando não estejam tipificadas como infrações muito graves ou graves. As infrações administrativas poderão ser sancionadas administrativamente com multa, encerramento definitivo ou provisório, desabilitação para o exercício da atividade, revogação ou suspensão da atividade, publicação nos meios oportunos dos infratores após transito em julgado administrativo ou judicial, conforme o caso<sup>1019</sup>.

Passando aos **elementos de identificação** da taxa de autorização, observa-se que esta taxa deverá ter caráter fiscal, progressivo e finalista, permitindo a designação equitativa dos custos dos serviços administrativos para o controle e fiscalização das emissões de efluentes que desembocam no mar, a partir da terra, sendo um pré-requisito para a aplicação do imposto sobre efluentes poluentes terra-mar (cuja finalidade é proteger, reparar e melhorar a qualidade das águas do mar). Além do mais, para garantir o cumprimento das

---

<sup>1019</sup> Nesse sentido, *vid.* art. 32 da Lei 16/2002.

obrigações estabelecidas na autorização, os entes autônomos poderão exigir além da própria taxa de autorização do despejo, o depósito de uma fiança específica, sendo uma quantia que terá a finalidade de garantir o cumprimento das condições impostas nas autorização, sendo seu valor definido de acordo com parâmetros técnicos considerados pela Administração.

Enfatizamos que este tributo está associado à contraprestação pelo serviço administrativo pelo controle e fiscalização do uso do domínio público, regendo-se pelo princípio da equivalência (art. 7.3 LOFCA)<sup>1020</sup>. Este tributo incide sobre a atividade administrativa para controlar os despejos terra-mar, representando o custo da autorização dos despejos, ou seja uma *taxa pelo serviço administrativo de cadastramento, fiscalização, vigilância e controle das atividades relacionadas ao domínio público marítimo-terrestre*, exigido pela autoridade competente para controlar os agentes que incidem no meio ambiente marinho, classificando-se como uma taxa fiscal. Se o despejo se realiza sem esta autorização administrativa, não haverá a incidência da taxa, mas sim uma infração ou delito.

Por possuir caráter finalista, a afetação da taxa está vinculada à aplicação das arrecadações na atuação administrativa de cadastramento, fiscalização, vigilância e controle dos despejos terra-mar, atividades estas indispensáveis para a conservação e proteção das águas do mar. Portanto, como todas as demais taxas, esta taxa vincula a despesa pública procedente da arrecadação do tributo com o serviço que será prestado pela administração autonômica<sup>1021</sup>. Por outro lado, pode-se classificar este como um tributo relacionado à questão ambiental (*vid. tópico II.1.3.*), na medida em que seu objetivo principal não é incentivar a proteção contra a poluição ou a melhora do meio ambiente marinho, mas sim custear a despeja administrativa para prestar

---

<sup>1020</sup> RUIZ GARIJO, M. "El principio de equivalencia en las tasas y la necesaria correspondencia entre el coste del servicio y la cuantía de la tasa", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 7-8, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 19-23.

<sup>1021</sup> CALVO VÉRGEZ, J. "Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones", *cit.*, pp. 61 e ss.; e SEBASTIÁN LORENTE, J. J. "Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales", *cit.*, pp. 93 e ss.

os serviços de autorização e controle dos despejos ao mar. Assim, a finalidade ambiental apenas representa uma consequência mediata deste tributo.

O *fato gerador* é a concessão da autorização para a realização de despejos permitidos ao mar, a partir de uma fonte terrestre, isto é, a autorização para a emissão de efluentes desde a terra ao bem de domínio público marítimo-terrestre. A forma e quantia a ser recebida pela Administração a título deste tributo deverá ser fixada regulamentarmente, englobando o custo do cadastramento (solicitação, tramitação e demais custos de análise do pedido pela Administração), fiscalização, vigilância e controle.

Observe-se que a Lei de Costas, no art. 56, estabelece que os efluentes para efeitos desta Lei serão todos aqueles que se realizem no domínio público marítimo-terrestre, ao passo que no TRLA, em seu art. 100, determina que os efluentes para efeitos desta Lei serão aqueles realizados direta ou indiretamente nas águas continentais, bem como no resto do domínio público hidráulico. Atente-se que na prática o limite de cada uma destas águas pode ser complicado, já que no art. 3 da Lei de Costas considera como parte do domínio público marítimo-terrestre as margens dos rios até onde haja efeito das marés. Portanto, há na realidade uma pressão exógena das águas do mar para as águas continentais, mas de difícil determinação. No plano prático, preferimos manter a tradição até então aplicada pelas CCAA, que optam entre o tributo sobre efluentes ao mar ou o tributo sobre efluentes às águas continentais, nunca sobrepondo ao outro. Assim, nas CCAA que possuam regiões costeiras e aplicarem o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar, a autorização administrativa também corresponderá aos efluentes terra-mar, enquanto que caso haja a cobrança de um tributo sobre vertidos às águas continentais, a autorização ambiental estará vinculada aos efluentes continentais. Esta limitação competencial ficará a cargo da própria CCAA, que dentro do seu território criará zoneamentos para a autorização de cada um dos efluentes.

A taxa de autorização deverá ser paga à respectiva Comunidade Autônoma que o institua ou outro órgão que lhe faça as vezes (e.g., Secretaria do Meio Ambiente), sendo portanto o *sujeito ativo* da relação tributária o responsável pela outorga da autorização do despejo. Por outro lado, os *sujeitos*

*passivos* serão os titulares dos despejos terra-mar de efluentes, podendo ser pessoas físicas, jurídicas ou entes sem personalidade jurídica (constituam uma unidade econômica ou um patrimônio por separado). Estes titulares ou responsáveis devem realizar uma “declaração de efluentes”, na qual especificam as quantidade e as características dos mesmos, na forma e no prazo determinados regulamentarmente. A concessão da autorização fica condicionada à comprovação das condições impostas na autorização, destacando-se as obras previstas e a adequação dos sistemas de tratamento projetados segundo as características do despejo final. O procedimento para a outorga da autorização do despejo serão estabelecidos por regulamento e não deverá existir a autorização tácita em nenhum caso.

Neste sentido, para poder realizar os despejos industriais no mar, as pessoas físicas ou jurídicas deverão solicitar a devida autorização, pagando uma taxa pela solicitação e apresentando a documentação que confirme este pagamento perante a Administração (cf. exemplo do modelo no Anexo II, da autorização integrada pela Comunidade Autônoma de Murcia). Esta solicitação será realizada à Comunidade Autônoma correspondente. Nesta conjectura, a solicitação de autorização para realizar os efluentes ao mar deverá ser acompanhada por um projeto que inclua: a) a justificação da impossibilidade ou dificuldade de implementar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento destes efluentes; b) descrição das estações de tratamento, tratamento e eliminação necessárias, estabelecendo suas características e os elementos de controle de seu funcionamento, com a determinação do início e conclusão da sua execução, bem como de sua entrada em funcionamento; c) volume anual de despejo; d) características analíticas do despejo; e) avaliação dos efeitos sobre o meio receptor; f) programa de monitoramento e controle do efluente; e g) um tanque, urna ou qualquer outro mecanismo para facilitar a colheita de amostras significativas do despejo. Além do mais, o pedido de autorização deverá ser analisado pelo Ministério do Meio Ambiente e, caso haja, pelo órgão responsável pela região costeira. Este pedido deve ser acompanhado por: a) um projeto que atenda os requisitos dos arts. 85 e 88 do regulamento que desenvolve e implementa a Lei de Costas, o Real Decreto

1471/1989, de 1 de dezembro<sup>1022</sup>; b) prova da personalidade jurídica da empresa; e c) comprovante de pagamento da taxa.

No que tange aos **elementos de quantificação**, o valor do tributo será fixado considerando o serviço administrativo de cadastramento e de fiscalização dos despejos de efluentes ao mar. Assim, para calcular a *base de cálculo* desta taxa, deverá se identificar o valor da taxa pelo serviço administrativo. A *alíquota* será fixa em função da complexidade de cada atividade administrativa e do serviço que será prestado, englobando o cadastramento, controle e fiscalização dos despejos, podendo inclusive ser graduado em relação à categoria de despejo (doméstico, comercial, industrial ou agrícola) ou da atividade industrial realizada, conforme se analise no caso concreto. Inclusive, nos casos em que haja uma especial dificuldade de medição ou um trabalho maior da Administração (como no caso de efluentes procedentes de refrigeração), poderá se estabelecer alíquotas mais altas<sup>1023</sup>.

Em casos especiais, as autorizações para o despejo terra-mar, quando os efluentes possuam circunstâncias especiais ou as águas receptoras permitam, poderão se ultrapassar os limites determinados nas normas de emissão, sempre que, através do devido controle, possa se justificar que o meio aquático afetado será mantido e alcançado de forma permanente os objetivos de qualidade estabelecido, conforme já previsto no art. 4.1, do Real Decreto 258/1989, de 10 de março, que estabelece a norma geral sobre despejos de substâncias perigosas da terra ao mar. Portanto, nesses casos especiais, a taxa deverá ser incrementada em função do excesso autorizado em relação aos limites máximos de emissão estabelecidos, a exemplo do Anexo I, do Real Decreto 258/1989<sup>1024</sup>.

---

<sup>1022</sup> BOE nº 297, de 12/12/1989.

<sup>1023</sup> A exemplo do Anexo III do Decreto Andaluz 14/1996, de 16 de janeiro, que institui normas para a estimação do tributo de despejo que corresponde a indústrias que utilizem a água como refrigeração.

<sup>1024</sup> Para a adoção em uma zona geográfica de um método de objetivos de qualidade, deverá ser apresentado à Administração do Estado um estudo justificativo, no qual esteja descrito o procedimento de controle que será adotado, para seu envio à Comissão das Comunidades Europeias. A autorização para a aplicação do método estará condicionada à aprovação desta Comissão, e será notificada pela Administração do Estado à Comunidade Autônoma competente (cf. art. 4.1, do Real Decreto 258/1989).

Propomos que a Comunidade Autônoma, considerando o custo da atuação administrativa para o cadastramento, fiscalização, vigilância e controle dos despejos terra-mar, determinará o valor médio do serviço, de acordo com o grau de dificuldade para se obter as amostragens ou até mesmo em realizar a análise físico-química dos efluentes. Este valor poderá ser estabelecido por períodos de 4 anos, entretanto poderão ser revisados anualmente de acordo com os índices oficiais de correção de preços. Reiteramos que esta taxa se quantificará em função do serviço administrativo para o controle dos despejos, majorada ou minorada em função do grau da prestação pública, dentro dos parâmetros e limites máximos autorizados para a região, podendo inclusive se instituir o comércio de emissões conforme o caso. Também poderão existir isenções e/ou bonificações para esta taxa de acordo com a conveniência da Administração fundamentada em dados técnico-científicos. Contudo, esta análise deverá se iniciar desde a instituição desta taxa, o que permitirá o levantamento de informações sobre os sujeitos passivos que necessitarão de tais isenções ou bonificações.

A **aplicação e gestão** estarão a cargo da Comunidade Autônoma. No que diz respeito às infrações e sanções, a realização de despejo sem o pagamento desta taxa será sancionado no âmbito do regime geral da LGT e da legislação que a desenvolve, sem prejuízo às responsabilidades civil, penal, administrativa ou de outra ordem que forem cabíveis em cada caso, dentro do modelo de intervenção integrado que propomos e dentro dos limites já mencionados.

O **momento da ocorrência do fato gerador** desta taxa deverá ser o momento em que se solicita a autorização para realizar o despejo, sendo entendida como realizada anualmente até que seja extinta a autorização. Durante o primeiro trimestre de cada ano natural deve ser satisfeito a taxa do ano em curso. O *exercício fiscal* utilizará como referência o período de um ano, tendo o tributo característica de periódico, devido anualmente e se produzindo no momento em que se concede a outorga da autorização. Não obstante, o exercício fiscal será inferior a um ano quando se cessar a realização do despejo em um prazo inferior a um ano, desde que esta circunstância seja informada pelo poluente à Comunidade Autônoma. Por fim, destacamos que



uma proposta de Lei do presente tributo encontra-se no Anexo III, no qual sintetizamos de que forma poderá ser criado um tributo desta natureza.

Verificada a necessidade da autorização prévia para a realização de efluentes da terra ao mar, que deverá ser submetida a uma taxa pelo serviço administrativo de cadastramento, fiscalização, vigilância e controle das atividades relacionadas ao domínio público marítimo-terrestre, cujo objetivo principal será registrar todas as atividades desta natureza na região em que se realizem, deve-se examinar o **tributo ambiental em espécie** que melhor pode atender às finalidades administrativo-sociais para proteger o meio marinho dos efluentes poluentes<sup>1025</sup>.

Conforme visto anteriormente, a intensificação da poluição com a maior demanda dos recursos naturais exige uma intervenção do Estado para poder controlar até um limite tolerável, preservando a natureza para as presentes e futuras gerações. Dentre os instrumentos de intervenção, observamos que a partir dos estudos econômicos de PIGOU, se estruturou um regime de intervenção econômica, que propôs que os poluidores deveriam arcar com os custos ambientais, que até então não possuíam valor econômico. Esta teoria evoluiu até ser absorvida pelo Direito, entretanto com um grau maior de abrangência, se instituindo dentro do princípio do poluidor-pagador, que não somente ganhou uma aceitação de internalizar os custos sociais pela atividade poluente, mas também incorporou em seu íntimo os já existentes métodos diretos de intervenção, bem como os métodos indiretos de intervenção e método híbrido<sup>1026</sup>.

---

<sup>1025</sup> Justamente como forma de efetivar o dever do Estado em instituir medidas necessárias para assegurar que as atividades sob sua jurisdição e assegurar os objetivos ambientais de proteção das águas do litoral, que vem sendo enaltecido nas políticas internacionais, desde a Convenção de 1982, da *United Nations Convention of the Law of the Sea* (UNCLOS) até a mais recente Diretiva-Quadro Estratégia Marinha (2008/56/CE).

<sup>1026</sup> O princípio do poluidor-pagador não é exclusivo do sistema tributário, mas supõe uma política ambiental que também engloba outras medidas jurídicas, como a administrativa e penal, conforme instituído pela Lei 26/2007, de 23 de outubro, de Responsabilidade Ambiental, que transpõe a Diretiva 2004/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidade ambiental. Assim, dentro do sistema complementar proposto, todos os instrumentos se integram para prover a prevenção, precaução e reparação dos danos ambientais.

De todas as formas, o Direito reconheceu a necessidade de que os agentes que usam o meio ambiente deverão contribuir para minimizar os efeitos daninhos, e uma forma de concretizar este protecionismo pode ser realizada por meio da tributação. Verificamos que no âmbito tributário, o imposto poderá melhor responder aos objetivos ambientais, considerando que a finalidade extrafiscal pode melhor se moldar à matéria gravada e ao fato gerador, uma vez que não se busca o regime contraprestacional dos serviços administrativos ou do uso do domínio público, mas sim tributar as emissões da atividade poluente<sup>1027</sup>. Desta forma, constatamos que apesar do seu enquadramento jurídico na figura tributária imposto, necessário se faz uma nova interpretação dos axiomas do Direito tributário, especialmente no que tange ao princípio da capacidade econômica, que passa a coadjuvar como limites mínimo e máximo da imposição extrafiscal e, em substituição e protagonizando a inovadora imposição ambiental, surge o “princípio da capacidade poluidora” (decorrente do princípio do poluidor-pagador), que institui a tributação em função da carga poluente (e não em função da capacidade econômica)<sup>1028</sup>. Ou seja, o Direito tributário se adequa as novas realidades impostas por uma sociedade em constante evolução, sendo que a faceta ambiental se torna um imperativo social e se concretiza no âmbito tributário pela extrafiscalidade.

Em decorrência desta evolução do Direito tributário e dentro de toda análise realizada ao longo desta tese, defendemos que o tributo extrafiscal-ambiental, sempre que possível, deverá ser guiado pelos seguintes princípios:

- a) *capacidade poluidora*, que é a capacidade que o contribuinte tem de lesionar o meio ambiente através de sua atividade contaminante;
- b) *correlação do objeto sobre o qual recai o imposto*, onde o objeto tributado deve ser uma ameaça ou lesão ao meio ambiente, isto é, uma atividade poluidora e não a renda, a produção ou o consumo. Portanto, deve haver o vínculo entre o tributo e o problema ambiental que se

---

<sup>1027</sup> Vid. tópico II.3.

<sup>1028</sup> Cf. tópico II.2.2.

quer evitar, gravando uma matéria que esteja fortemente relacionada com o prejuízo ambiental, devendo se fundamentar em dados técnicos ambientais que permitam projetar adequadamente o fato gerador, para assim, delimitar a base de cálculo e a alíquota;

c) *potencialidade lesiva ou dano*, em que o fato gerador do tributo sempre deverá ser a realização de uma atividade poluidora, isto é, a emissão ou degradação ambiental será a atividade tributada, visando mitigar este efeito negativo;

d) *medição verossímil do dano*, pela qual a base de cálculo do imposto ambiental deverá, prioritariamente, ser medida por métodos diretos<sup>1029</sup>, para poder fazer uma melhor aproximação da atribuição dos custos ambientais e até mesmo para que o poluente-contribuinte tenha uma melhor aceitação do tributo que está pagando. Os métodos objetivos ou indiretos devem ser aplicados de forma subsidiária, quando a medição direta passa apresentar dificuldades por razões tecnológicas, inexistência de um bom ponto de medição, ou pela multiplicidade de fontes que devem ser controladas<sup>1030</sup>.

e) *correta atribuição de custos*, que determina que a alíquota deverá representar uma grandeza econômica que possa ser implementada de forma a diminuir a incidência antrópica no meio ambiente, mas ao mesmo tempo a correta atribuição de custos implica que a alíquota não

---

<sup>1029</sup> E.g., nas emissões diretamente ao ar de dióxido de enxofre ou dióxido de nitrogênio, como atualmente aplicado pelo Imposto sobre Contaminação Atmosférica de Galícia (cf. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P. "Fiscalidad y ecología: el impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", *cit.*, pp. 329-352).

<sup>1030</sup> Como veremos mais adiante no presente tópico, o tributo sobre efluentes líquidos terra-mar tem como objetivo reduzir o volume de despejos líquidos nos moldes do princípio do poluidor-pagador e, para tanto, os contribuintes devem ser gravados preferencialmente pelo método de estimação direta dos despejos, exigindo-se para tanto um procedimento significativo que permitiria realizar a medição na conexão com a rede de esgoto ou nos atos de deposição nos terminais habilitados. Caso não seja possível este procedimento, como de fato ainda não existe na Espanha, ou se duvide de sua aplicabilidade, poderá se gravar alternativamente o consumo de água, como indicador disponível da capacidade de poluição do resíduo líquido, posto que, presume-se que quanto mais água limpa entra, mais deve sair usada. Torna-se evidente que, especialmente no caso das empresas, o vínculo logrado com este segundo modelo seria muito menos apropriado, posto que podem existir empresas com intenso consumo de água cujo nível de despejos seja reduzido ou vice-versa, o que limitaria a capacidade do tributo em modificar as condutas dos poluidores. De fato, para evitar tais distorções pela aplicação do método objetivo, as legislações espanholas criaram alíquotas especiais para determinadas empresas.

poderá ser tão alta que inviabilize a atividade produtiva, o que faz necessária a aplicação de deduções ou até mesmo isenções concedidas a certos grupos de poluidores;

f) *adequação da arrecadação*, ou seja, a receita do imposto deve estar de acordo com o propósito da prevenção, precaução, recuperação e proteção ambiental, que deverá ser destinada exclusivamente ao propósito ambiental em um fundo específico, caso contrário será apenas mais um tributo arrecadatário e sem nenhum fim extrafiscal;

g) *capacidade de modificar as condutas dos poluidores e incentivar comportamentos limpos*, isto é, motivar os sujeitos poluidores a agir de forma mais limpa para com o meio natural. A capacidade de modificar as condutas dos poluidores pressupõe conhecer adequadamente o dano ambiental produzido pelos comportamentos que se definem no fato gerador e oferecer alternativas convincentes que provoquem uma mudança de atitude nos consumidores, utilizando elevadas alíquotas, ausência total de deduções ao consumo de bens que produzem efeitos ambientais perniciosos, incitando-os a suportar um menor custo do produto. Por outro lado, podem-se aplicar os incentivos ao consumo de produtos limpos. Portanto, poderá se instituir deduções na cota para aqueles contribuintes que realizem gastos com investigação, desenvolvimento e inovação (“I+D+i”) em tecnologia limpa<sup>1031</sup>;

---

<sup>1031</sup> Estas formas de deduções são mais um motivo para defendermos o imposto como melhor categoria tributária para fazer frente ao problema ambiental da poluição e degradação marinha.

Outrossim, como já analisado, no âmbito estatal podem se encontrar tributos ordinários que incentivam condutas ambientalmente corretas, à exemplo das deduções por investimentos ambientais do Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades (TRLIS), art. 39 (que se aplica aos sujeitos passivos do IRPF que realizem atividades econômicas, sempre dentro dos termos do art. 68.2 da Lei 35/2006, do IRPF), consistente na aplicação sobre a cota íntegra de 10% dos investimentos que estejam incluídos em programas, convênios e acordos com a Administração competente em matéria ambiental, a qual deverá expedir o certificado do reconhecimento do investimento. Especificamente, o objeto de dedução são “os investimentos realizados em bens do ativo material destinados à proteção do meio ambiente, consistentes em instalações – entre outras – para a redução, recuperação ou tratamento de resíduos industriais para a melhoria da normativa vigente nos referidos âmbitos de atuação”. De todas as formas, se trata de uma dedução do Imposto de Sociedades com uma vigência temporal determinada, já que a Disposição Derrogatória Segunda, número 2, da Lei 35/2006, de 29 de novembro, derogou o art. 29 do TRLIS com efeitos para os exercícios impositivos que se iniciem a partir de 11 de janeiro de 2011.

h) *efetividade ambiental*, que está relacionada com o objeto-fim do tributo, ou seja, deve ter como característica *sine qua non* uma melhora na qualidade ambiental. Portanto, após a instituição da nova imposição, o recurso natural protegido deve alcançar resultados positivos, seja através da melhora, manutenção ou apenas a diminuição da incidência do poluidor. Assim, para que um tributo seja considerado efetivo em termos ambientais deve melhorar e proteger o meio natural, sendo suportado pelos poluidores na forma prevista em lei<sup>1032</sup>.

Como visto no tópico II.2.3., no que tange a competência para a instituição da figura tributária, com a recente modificação do art. 6.3 da LOFCA, não há mais qualquer motivo para que as CCAA utilizem dos tributos ambientais como desculpa para auferir recursos financeiros destinados aos gastos gerais da Administração. Com a restrição da tributação autônômica apenas sobre o mesmo fato gerador de tributos Locais, em vez da mesma matéria imponible, se ampliou o leque de possibilidades de financiamento autônômico. Essa nova revisão diminuirá a situação de dependência financeira das CCAA até então existente, que estavam à mercê das transferências do Estado, melhorando a autonomia política e financeira dos entes autônomos. Portanto, esta recente flexibilização permitirá a efetividade da autonomia financeira, não apenas no que tange ao gasto, mas também em relação ao

---

Assim, tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 2008, unicamente será de aplicação em três períodos impositivos, o que faz questionar a verdadeira vocação ambiental da Administração e a contradição com o Direito Europeu. Por isso, talvez, se tenha retificado a tempo incorporando o art. 13.2 TRLIS, pela Lei 16/2007, de 4 de julho, uma hipótese de provisão no que “os gastos correspondentes a atuações ambientais serão deduzíveis quando se corresponderam a um plano formulado pelo sujeito passivo e aceitado pela Administração tributária”, remetendo ao posterior desenvolvimento regulamentário para fixar o procedimento para a resolução dos planos que sejam formulados (cf. RUBIO GUERRERO, J. J. e NEGRÍN, J. A. “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental: el caso español”, *Economistas*, nº 113, Colegio de Economistas de Madrid, Madrid 2007, p. 75).

<sup>1032</sup> Cf. estudado no tópico II.1.2., discordamos do posicionamento majoritariamente defendida por economistas, que vinculam os tributos ambientais à exigência de uma necessidade arrecadatória, uma vez que o fim destes tributos é extrafiscal, ou seja, são instituídos para desmotivar a poluição. Quanto menos se arrecada, melhor será para o meio ambiente. A arrecadação é um efeito secundário e não é o objetivo-fim destas normas tributário-ambientais. Para maior aprofundamento sobre a doutrina contrária, que sustenta a efetividade fiscal dos tributos ambientais, *vid.* GAGO RODRÍGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, *cit.*, pp. 41-45; e ALARCÓN GARCIA, G. “La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *cit.*, pp. 15-16.

ingresso, efetivando também o princípio de co-responsabilidade fiscal no atual sistema descentralizado. Com isso, a tributação ambiental pode permitir a efetividade dos princípios da autonomia política e tributária, pondo em andamento a almejada co-responsabilidade fiscal. Sob esta perspectiva, será possível criar uma nova figura tributária em matéria de meio ambiente, permitindo, assim, a tributação das atividades danosas ao meio ambiente marinho e os ecossistemas que dele dependem.

Neste escopo, a necessidade de uma administração ambiental no âmbito autonômico sobre os efluentes despejados da terra ao mar, inspirada nas CCAA pioneiras sobre a matéria (Canárias, Andaluzia e Murcia), incita a instituição de uma figura tributária que recaia no trinômio “recursos-produtos-efluentes”, destacando a necessidade de proteção dos recursos naturais marinhos, reduzindo a fabricação e comercialização de produtos que degradem o mar, e diminuindo os efluentes poluentes que desembocam neste meio.

Sob esta ótica, primeiramente, deve-se configurar o preâmbulo da legislação, em que se destaca concretamente a classe de problema ambiental que se pretende afrontar com o instrumento tributário, dando ênfase aos fundamentos legais da figura que responde às necessidades ambientais da problemática marinha. Após proposto o preâmbulo, centraremos, em um segundo momento, nos elementos de identificação da figura tributária. Nesse sentido, será configurado a hipótese de incidência do tributo, que estará focalizado na degradação do meio ambiente marinho, definindo o fato gerador e sua relação com o custo social, à eficiência econômica e à relação com o problema ambiental. Também estruturaremos o tributo segundo sua forma jurídica, indicando os sujeitos ativo e passivos. Em um terceiro momento, trataremos dos elementos de quantificação (analisando a base de cálculo, as alíquotas etc.) e, por fim, trataremos da gestão e aplicação, exercício fiscal e momento da ocorrência do fato gerador.

Nessa projeção, propomos que o **preâmbulo** identifique que o meio ambiente é um bem jurídico constitucionalmente protegido, nos termos do art. 45 da CE, instituindo o direito de todos a desfrutar de um ambiente adequado para o desenvolvimento da pessoa, assim como o dever que todos têm de conservá-lo, o que demonstra que os poderes públicos devem proteger a

utilização racional de todos os recursos naturais, a fim de proteger e melhorar a qualidade de vida dos cidadãos, bem como preservar e restaurar o meio ambiente, baseando-se na indispensável solidariedade coletiva. Assim, deverá se destacar que a proteção do meio ambiente é um dos princípios orientadores da política social e econômica na Espanha, constituindo, sem dúvida, um dos principais desafios a ser enfrentados pela civilização deste século. Deverá também se enaltecer que para atingir níveis mais elevados de bem-estar e qualidade de vida, deve-se necessariamente haver um esforço coletivo permanente para evitar a deterioração e degradação de um recurso natural, sendo imprescindível a inclusão desta matéria como uma das prioridades nas políticas públicas das autoridades competentes.

A partir desta perspectiva, à título de justificação, o introito da lei deverá dar ênfase ao fato de que o sistema jurídico não pode estar fora da proteção do meio ambiente, podendo, a partir de políticas setoriais, promover de forma favorável a qualidade do ambiente, onde não se pode ignorar a grande importância do uso de medidas tributárias. Para tanto, deverá se fundamentar no princípio do poluidor-pagador e do princípio da capacidade poluidora, identificando que a tributação pode ser um instrumento eficaz no combate à degradação ambiental, bem como pode desencorajar comportamentos prejudiciais ao meio ambiente, ou, por outro lado, promover e incentivar comportamentos mais condizentes com o uso racional dos recursos. Desta forma, a vontade de usar o sistema jurídico em geral e, de forma especial, a extrafiscalidade para contribuir para a proteção do meio ambiente, está em perfeita sintonia com as mais modernas materializações legislativas no quadro da União Europeia, cf. TUE de Lisboa, art. 191.2, que estabelece uma política direcionada ao meio ambiente.

Ainda, poderá se fundamentar o preâmbulo da lei, com os Programas de Ação sobre matérias de meio ambiente, que estabelecem dentre outras formas de solução para a gestão dos efluentes propõe a prevenção da produção de despejos, promovendo sua redução, canalização, reciclagem, bem como outras formas de valorização deste tipo de resíduo. Da mesma forma, o legislador poderá justificar a instituição do tributo por meio das várias diretrizes estabelecidas nas Diretivas, dentre as quais podem ser destacadas a Diretiva 75/440, a Diretiva 76/464/CEE, a Diretiva 80/68/CEE, a Diretiva 86/280/CEE, a

Diretiva 91/271/CEE, a Diretiva 91/676/CEE, a Diretiva 96/61/CE (alterada pela atual Diretiva 2008/1), a Diretiva 2000/60/CE, e, em especial a Diretiva 2008/56/CE, que determina que os Estados-Membros que possuem regiões costeiras deverão manter ou obter o bom estado ambiental de suas águas marinhas até 2020. Todas estas medidas servem de um poderoso arcabouço normativo que incentiva o uso de instrumentos extrafiscais pelos Estados-Membros para reforçar a eficácia da política ambiental, em especial tributando as atividades potencialmente poluidoras.

Considerando estes parâmetros gerais, o nosso modelo incorpora o estabelecimento de um imposto sobre efluentes poluentes terra-mar que está de acordo com a ação política que gira em torno da utilização racional dos recursos naturais e da proteção do meio ambiente. Dentro deste escopo, se enfatiza que as regiões costeiras manifestem uma alta incidência de aglomerações urbanas e industriais no ambiente, o que se traduz em uma forte demanda de todos os tipos de recursos, o que implica em uma grande exploração do mar, de forma especial através dos despejos de efluentes que são lançados a partir da terra. São precisamente as populações destas áreas que sofrem inegavelmente o impacto desses problemas em sua qualidade de vida, devendo a Administração Regional definir como objetivo prioritário o uso mais racional das águas marinhas de seu território. Apesar de não haver um aumento populacional significativo nestas regiões, existe um grande aumento na produção de efluentes nocivos, o que apoia ainda mais a necessidade de se desenvolver projetos e ações específicas para promover a redução e tratamento dos efluentes, de forma a desmotivar os despejos e, ao mesmo tempo, incentivar condutas ambientalmente amigáveis, fomentando o uso de novas tecnologias e técnicas capazes de melhorar a qualidade e quantidade dos despejos (*vid.* Anexo I, sobre dados socioeconômicos e ambientais da zona costeira).

Passemos para os **elementos de identificação do impostos sobre efluentes terra-mar**. A **afetação da arrecadação** é uma das características



presentes na maioria dos impostos ambientais<sup>1033</sup>, e que é congruente com o princípio da equivalência que os inspira, conforme declarou o TC em sua STC 179/2006, FJ 10: “não é mais que um dos vários indícios – e não precisamente o mais importante – a ter em conta na hora de qualificar a verdadeira natureza do tributo, isto é, de determinar se no tributo autonômico prima o caráter contributivo ou uma finalidade extrafiscal”.

Assim, a finalidade do tributo sobre efluentes ao mar deve ser a proteção do meio marinho e dos ecossistemas vinculados ao mesmo, bem como o destino da arrecadação deve ser o financiamento de ações de compensação e reequilíbrio ambiental do mar. O tributo estará adstrito ao objetivo ambiental, não colidindo com a taxa pela autorização administrativa. Portanto, a destinação à finalidade ambiental exige que os elementos de identificação e os elementos de quantificação estejam alinhados para o propósito para o qual o tributo será instituído.

Relembramos novamente que a evolução da interpretação dos tributos ambientais foram as mais variadas ao longo de sua existência na Espanha, mas, segundo nosso estudo, as dificuldades de interpretação já se encontram superadas. De fato, não se torna mais necessário imputar ao tributo uma figura inexistente no sistema tributário (*i.e.*, “cânon”), ou de interpretá-lo forçosamente como um preço público ou taxa pelo aproveitamento ou uso privativo do domínio público marítimo terrestre (conforme imposto pela redação original da LTPP), nem como a própria autorização administrativa que já vem regulada em legislação própria (Lei 16/2002). O tributo em questão é um imposto extrafiscal-ambiental, e sua finalidade é evitar as perturbações ou danos causados às águas marinhas, causados por efluentes poluentes despejados neste meio,

---

<sup>1033</sup> Esta afetação, na opinião de SOLER ROCH, é consequência da natureza reparadora do dano ocasionado, pois não respondem ao princípio contributivo, segundo o qual os cidadãos devem contribuir para sustentar as despesas públicas em função de sua riqueza, mas sim ao princípio segundo o qual quem prejudica o meio ambiente deve reparar o dano causado mediante uma abordagem econômica que financiará, de modo genérico ou específico, uma parte da despesa pública ocasionada pela proteção ambiental (SOLER ROCH, M. T. “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, cit, p. 101). Não obstante, não compartimos plenamente com a autora, visto que, conforme abordado no tópico II.2.2., entendemos que o princípio da capacidade contributiva deve ser relativizado pelo princípio do poluidor-pagador, mas que sua incidência existe no tributo ambiental, mas de forma indireta.

melhorando assim a qualidade das águas do mar. Não há qualquer dúvida que possa ser suscitada quanto ao destino deste tributo, cabendo ao legislador delimitar formalmente na motivação da lei a sua finalidade<sup>1034</sup>.

Ressalte-se que a decisão por instituir um imposto ambiental sobre os efluentes poluentes terra-mar, não exclui a atuação sobre os demais tributos relacionados com a gestão e condução dos efluentes nocivos, o qual deve ser articulado através de taxas<sup>1035</sup>. Assim, dentro das atividades de gestão de despejos, incluem-se as convencionais atuações de coleta e tratamento de esgotos<sup>1036</sup>.

Destaque-se que o *fato gerador* deverá incidir sobre os efluentes poluentes autorizados, uma vez que, instituída a taxa de autorização ambiental de efluentes, caberá ao imposto ambiental desmotivar a continuidade da

---

<sup>1034</sup> Cf. *tópico III.6.* e seus sub-tópicos.

<sup>1035</sup> Nesse sentido, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M. "La protección tributaria del medio ambiente en España: elementos cuantitativos", *La Protección Fiscal del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pp. 270-271; VILLAR ESCURRA, M. "La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, p. 122; ADAME MARTÍNEZ, F. D. *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, p. 653.

<sup>1036</sup> Apesar de não haver critérios muito definidos para a delimitação entre impostos e taxas quando tratamos de tributos ambientais, o certo é que também se vem configurando taxas que se estruturam segundo a incidência ambiental. Segundo HERRERA MOLINA, quando uma taxa se estrutura sobre riscos permitidos, seu valor não está delimitado pelo custo do serviço, mas sim por custos externos que geram a atividade perigosa e, portanto, os critérios de quantificação são difíceis de precisar, além do critério do custo do serviço (cf. HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. e GRAU RUIZ, M. A. "Tributos sobre el riesgo: especial referencia al sector energético", *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, R. Falcón y Tella (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 341). Desta forma, o estabelecimento de taxas deveria ser graduado em função do custo do serviço e da intensidade do uso do serviço realizado por cada sujeito passivo. As bases de cálculo deveriam ser expressão do custo do serviço e, caso não fosse possível, através de cotas fixas representativas do custo imputável a cada um dos serviços. Assim, através de uma adequada definição de tipos impositivos poderia se recuperar os custos sociais derivados da produção e recuperação dos efluentes (LUCHENA MOZO, G. M. e PATÓN GARCÍA, G. *Fiscalidad de los Residuos en el Ámbito Autonómico: Análisis y Propuestas*, *cit.*, p. 172).

Não obstante, reforçamos nosso posicionamento, em que há a dificuldade de adaptar o princípio da capacidade econômica às taxas, especialmente quando se deseja compartilhar o custo dos serviços e atividades sobre todos os sujeitos obrigados (art. 7.4 da LOFCA), assim como pela dificuldade de se aplicar o princípio da equivalência, que limita o valor máximo da taxa ao custo do serviço ou atividade (art. 7.3 da LOFCA). Portanto, o uso da taxa somente seria conveniente para cobrir os gastos de serviços públicos essenciais e mínimos destinados a gestionar a contaminação, como é o caso da taxa pela autorização para o despejo às águas do mar, em que não se pretenderá modificar condutas para evitar um dano ambiental, mas sim conseguir uma arrecadação para financiar os custos administrativos que decorrem das autorizações ambientais. Ainda, as CCAA podem isentar da autorização certas empresas ou estabelecimentos que depurem por completo seus efluentes, bem como apenas exigir a taxa de autorização dos pequenos produtores, isentando os mesmos do imposto ambiental sobre despejos ao mar.

poluição, através da imposição tributária. Portanto, realizada a autorização prévia, que permitirá a identificação dos poluidores que estarão aptos a proceder suas atividades poluentes dentro dos limites legais estabelecidos, o imposto ambiental poderá ser aplicado. Não haverá fato gerador se o despejo produzido for autorizado, contudo não poluente. Portanto, conforme ensina o professor VAQUERA GARCÍA, no caso de efluentes não autorizados, haverá uma infração administrativa ou inclusive penal se for suficientemente grave, enquanto que no caso de cargas não poluentes, estaríamos diante um caso de cota zero, já que a sua quantificação deve multiplicar-se o volume de despejo pelo índice poluente, que neste caso dará lugar à inexistência de qualquer quantia a pagar<sup>1037</sup>.

Desta forma, para que exista o fato gerador do imposto ambiental, o efluente deverá ser autorizado pela taxa de autorização, bem como deverá ser poluente. Portanto, se o despejo se realiza sem autorização, não haverá a ocorrência do fato gerador, mas sim de uma infração pelo despejo de efluentes sem o devido título administrativo (cf. art. 90.b), da Lei de Costas), que ensejará dentro do modelo de intervenção integrada, nas sanções administrativas, tributárias e penais, além da possibilidade de incorrer nas responsabilidade civil, conforme já explanado. Dependendo do estudo de caso, bem como excepcionalmente e quando não acarretar qualquer forma de prejuízo, a Administração poderá prever a possibilidade de se admitir os despejos existentes e não autorizados, desde que devidamente motivado pelo interesse público. Esta exceção pode ser necessária em casos de urgência ou de necessidade pública emergente, em que fatores ambientais e produtivos não poderão ser enaltecidos sobre a proteção de bens jurídicos de maior importância, como a subsistência da vida.

Enfatizamos novamente que o fato gerador do tributo não está relacionado com a propriedade, o consumo ou renda no exercício de uma atividade econômica, que o ligariam à finalidade fiscal e à primazia do princípio da capacidade econômica. O tributo ambiental guia-se precipuamente pelo

---

<sup>1037</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, cit., p. 406.

princípio do poluidor-pagador e da capacidade poluidora (*i.e.*, a atuação ou circunstância do sujeito e o risco ou dano causado ao meio ambiente)<sup>1038</sup>. Portanto, no que tange ao *objeto do tributo*, entendemos que o objeto-fim é a proteção ambiental, sendo que o tributo grava em função da capacidade de poluir, e não em função da riqueza ou em razão de um serviço público determinado.

Assim, verifica-se que o objeto deve gravar os danos causados pelos efluentes nas águas do mar, promovendo uma utilização mais racional desde bem natural, levando em consideração que os impactos negativos sobre a fauna e flora marítima, sobre a qualidade das águas marinhas e sobre todos os ecossistemas associados a este recurso podem ser irreversíveis. Desta forma, o fato gerador não deve ser o uso ou o saneamento da água que desemboca no mar, mas os efeitos negativos externos que os efluentes poluentes causam sobre o ecossistema marinho. O foco do tributo não pode ser a atividade produtiva em si ou os benefícios pecuniários advindos da mesma (renda), mas sim a poluição. Portanto, a razão de ser desta exação se encontra na necessidade de preservar a qualidade das águas do mar e dos ecossistemas que dele dependem, atuando sobre as distorções ecológicas geradas pelas atividades antrópicas.

Cabe abrir um parênteses na exposição para lembrar que o princípio do poluidor-pagador, em sua fase inicial, compelia à evitar qualquer forma de isenção ou não-sujeição ao tributo ambiental. Contudo, com a evolução do instrumento e a verificação da necessidade de se adequar às realidades sócio-econômicas dos mercados, o princípio inevitavelmente teve que ceder para que pudesse ser aplicado. A rigidez inicial do instituto teve que ser revista para possibilitar a vigência do instituto<sup>1039</sup>. Semelhantemente, quando passamos para o âmbito do imposto ambiental sob estudo, observamos que poderia se cogitar a violação dos princípios da generalidade e da igualdade quando o tributo prevesse algum caso de isenção, não-sujeição ou de alíquotas reduzidas. De fato, o TC nas STC 289/2000, FJ 5, e STC 179/2006, FJ 7,

---

<sup>1038</sup> Cf. defendemos no tópico II.2.2.

<sup>1039</sup> Vid. tópico I.2.2.

defendeu a necessidade de se gravar todas as instalações poluentes, qualquer que fosse a classe de atividades afetadas. Entretanto esta interpretação não condiz com o contexto multidisciplar que a matéria exige. Sabemos que a imposição ambiental não pode passar por cima de outros interesses jurídicos protegidos. O texto constitucional exige uma interpretação de uma série de princípios e diretrizes que protegem diversos bens jurídicos e assim fazendo, deve proteger os pequenos produtores contra imposições tributárias excessivas que possam levar a confiscatoriedade. Assim, conforme o caso, poderá a lei prever casos de não sujeição, de isenção ou alíquotas diferenciadas para empresas de pequeno porte<sup>1040</sup>, ressaltando para tratar da matéria quando do estudo da quificação do imposto.

Nessa esteira, atente-se que o *fato gerador* deste tributo deve ser constituído pela realização de efluentes da terra ao mar, independentemente se se realizam na zona litorânea, na zona costeira ou até mesmo em região mais distante da parte continental (sempre respeitando a proibição de emissões sem autorização). Contudo, diferentemente da taxa pela autorização proposta, nem todos os efluentes são considerados relevantes na hora de se exigir o presente tributo, mas apenas aqueles que sejam poluentes ou que representem alguma forma de degradação ambiental, à exemplo da alteração na qualidade das águas, da poluição térmica, ou até mesmo da paisagística<sup>1041</sup>, conforme o caso.

---

<sup>1040</sup> Em sentido contrário, *vid.* CAZORLA PRIETO, L. M. "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental", *Tratado de Tributación Ambiental*, vol. I, *cit.*, p. 57.

<sup>1041</sup> De forma geral, acreditamos que não se deverá modular a carga tributária em função do dano paisagístico causado em uma determinada região, como de fato vem ocorrendo em alguns impostos como o cânon ecológico de Galícia (Lei da Comunidade Autónoma de Galicia 8/2009, de 22 de dezembro, DOG nº 252 de 29/12/2009, *vid.* em especial o art. 11) e do imposto de cabos de teleféricos de estações de esqui em Aragon (denominado de imposto sobre o dano ambiental causado pelo instalação de traportes a cabo, da Lei da Comunidade Autónoma de Aragón 13/2005, de 30 de dezembro, BOA nº 154 de 31/12/2005, modificada pela Lei aragonesa 19/2006, de 29 de dezembro, BOA nº 149 de 30/12/2006, art. 14 e ss.).

Conforme menciona o professor IGLESIAS CASAIS, o maior ou menor valor paisagístico vinculado à determinada zona deverá ser combatido por meio de normas de organização do território (método direto) e não através da implementação de figuras tributárias. Portanto, se deve estabelecer que serão considerados como fato gerador do tributo o efluente, direto ou através de redes de esgoto, de águas residuais poluentes ou que possam alterar de alguma forma a qualidade da água do mar, que deságuem em qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre ou relacionado com sua zona de proteção. Nesse sentido, *vid.* IGLESIAS CASAIS, J. M. "Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, mayo 2010, pp. 75-121.

Destaque-se também que o imposto é compatível com a imposição de taxas de caráter local destinados ao financiamento de instalações ou gastos de exploração dos coletores gerais, e contribuições especiais para a criação de estações de tratamento e depuração, bem como é compatível com a exigência de taxas ou outros tributos de caráter local destinados ao financiamento de serviços de abastecimento de águas, de esgoto ou de locais de saneamento. Esta compatibilidade se justifica precisamente porque o objeto-fim do tributo (proteção marinha contra despejos poluentes) resulta no nascimento da obrigação de proceder ao pagamento do tributo pela realização do despejo poluente e de seus efeitos adversos nas águas do mar, e não a prestação de serviços administrativos de saneamento ou de estações tratamento<sup>1042</sup>.

Por outro lado, em relação aos efluentes despejados desde portos, devemos ressaltar que os tributos já instituídos na Espanha não fazem qualquer alusão à possibilidade de serem tributados os efluentes despejados nos portos. Igualmente a doutrina não faz qualquer menção específica em relação aos despejos realizados desde plataformas marinhas ou embarcações no domínio público, ressaltando a descrever que será regulado pela legislação própria. Entendemos que o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar incorpora em seu fato gerador todos os efluentes poluentes terra-mar realizados no domínio público marítimo-terrestre, inclusive os realizados em portuários. De fato, a legislação específica regulamente os efluentes, conforme a Lei 27/1992, de 24 de noviembre<sup>1043</sup>, de portos do Estado e da marinha mercante, e a Lei 48/2003, de 26 de novembro<sup>1044</sup>, de regime econômico e de prestação de serviços dos portos de interesse geral. Segundo esta última legislação, são proibidos os despejos de efluentes poluentes ao domínio público portuário (cf. art. 129.1 da Lei 48/2003); portanto estes efluentes deverão, após sua coleta na região portuária, ser completamente tratados antes de seu despejo ao mar. Na impossibilidade deste tratamento, e segundo

---

<sup>1042</sup> Nesse sentido, *vid.* Sentença do TSJ de Catalunha, nº 1019/2001, de 16 de outubro, e Sentença do TSJ de Galicia, nº 10/2002, de 18 de janeiro.

<sup>1043</sup> BOE nº 283, de 25/11/1992.

<sup>1044</sup> BOE nº 284, de 27/11/2003.

o disposto no art. 129.4 da referida Lei, todos os efluentes terra-mar deverão possuir a autorização Administrativa para realizar tais despejos. É neste ponto que realizamos uma ponte com a autorização ambiental integrada, e trazemos para dentro de nosso modelo também os efluentes que sejam passíveis de autorização, mas que não possam ser tratados: estes deverão também fazer parte do fato gerador do imposto extrafiscal ambiental de efluentes terra-mar. Portanto, resta configurada a possibilidade de intervenção tributária ambiental no efluentes poluentes despejados no domínio público portuário, desde que impossíveis de serem tratados e forem devidamente autorizados pela Administração (Estatal, Autônoma e/ou Local, conforme o caso), que procederá se efetivar uma intervenção tributária ambiental, que pode se dar por meio do imposto ambiental a ser instituído pelas CCAA.

No que tange aos efluentes que se realizarem ao domínio público hidráulico, estes estarão excluídos do âmbito de incidência do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar, e deverão ser regulamentação específica, segundo a TRLA, cf. tópico III.3. Como mencionando anteriormente, a limitação entre as águas continentais e águas do domínio público marítimo-terrestre poderão ser de difícil realização na prática e até mesmo podendo gerar um conflito competencial. Contudo, a saída mais lógica é a instituir um tributo sobre as águas continentais nos mesmos parâmetros do imposto sob estudo, para evitar conflitos de tratamentos com poluidores de uma mesma Comunidade Autônoma. Na prática, cada Comunidade Autônoma vem aplicando ou um ou outro tributo, nunca conjuntamente, evitando assim qualquer conflito de competências. Outra saída será a de concretizar em um único tributo ambiental todos os efluentes, sejam às águas continentais ou marinhas, já que a repercussão da poluição não fica apenas localizada em uma única região. Esta saída parece a mais lógica em um futuro próximo, quando estiverem consolidadas as bases da tributação ambiental sobre efluentes em ambos domínios públicos e sua aceitação político-social esteja mais avançada. Assim, para não ampliar demasiadamente o estudo em questão, manteremos o fato gerador do tributo apenas aos efluentes sobre terra-mar, deixando para futuras pesquisas a possibilidade cogitada.

Por outro lado, é imprescindível submeter ao tributo todas categorias de efluentes, sejam domésticos, comerciais ou industriais, em função da

periculosidade dos mesmos, e segundo sua qualidade e quantidade<sup>1045</sup>. Nas categorias doméstica e comercial, o valor do tributo seria cobrado diretamente aos Entes Locais com um coeficiente fixo por cada 1.000 habitantes, que serão repassados para o consumidor final (cf. tópico II.1.), sendo que inevitavelmente incrementarão o preço a ser pago pelos consumidores acarretará uma mudança de seus comportamentos<sup>1046</sup>. Nos despejos industriais se aplicará uma fórmula específica, podendo se utilizar as estimações direta, objetiva ou indireta conforme veremos a seguir nos elementos de quantificação. No caso dos efluentes de caráter agropecuários, pela extrema dificuldade e até mesmo impossibilidade tecnológica atual para se mensurar estes efluentes, acreditamos que deverá haver um tributo ambiental específico sobre os produtos poluentes utilizados no plantio ou criação de animais. Ou seja, os produtos agropecuários que representem potencial perigo ou nocividade devem ser tributados pelo risco que inerentemente representam, portanto, gravando-se a aquisição, utilização, produção e consumo dos mesmos através de um tributo ambiental que grave o produto poluente. Neste último caso, o tributo incidirá sobre os produtos agrotóxicos, fertilizantes, pesticidas etc., que terão incorporados uma sobre-imposição, como forma de compensar um dano real ou potencial destas atividades<sup>1047</sup>.

---

<sup>1045</sup> Aprofundaremos sobre as categorias de despejos, ao tratarmos a seguir da base de cálculo do tributo.

<sup>1046</sup> Cf. visto no tópico II.1 sobre a possibilidade do tributo ambiental promover a mudança de comportamento por parte dos consumidores.

<sup>1047</sup> Neste mesmo sentido, VAQUERA GARCÍA defende como forma de solução geral a tributação sobre o consumo dos produtos que posteriormente gerem resíduos. Segundo a opinião deste autor, isto permitirá a opção de discriminar os que contêm uma maior carga poluente, fazendo com que a aquisição de um determinado produto denote uma capacidade, posto que teria incluído um sobrepreço equivalente ao gravame e somente o obterão aqueles que disponham da renda apropriada para tanto (VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, cit., p. 109). Contudo, ressaltam LUCHENA MOZO e PATÓN GARCÍA que a questão reside que não se atuará diretamente no momento da possível geração dos resíduos, porque o processo de produção já colocou no mercado produtos capazes de produzir deterioração ambiental (LUCHENA MOZO, G. M. e PATÓN GARCÍA, G. *Fiscalidad de los Residuos en el Ámbito Autonómico: Análisis y Propuestas*, Bosch, Barcelona, 2008, p. 169). Não obstante, acreditamos que intervenção no meio ambiente pode se dar das duas formas, a depender do estudo de cada caso concreto. Em nossa proposta preferimos manter a cobrança pela emissão de efluentes poluentes, que incidirão diretamente sobre o agente poluidor, ao mesmo em que secundariamente adotamos para as fontes poluidoras agrícolas a incidência do tributo sobre o produto poluente utilizado no processo produtivo, pelo questões de aplicabilidade.



Portanto, em síntese, o fato gerador do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar será o despejo de efluentes poluentes autorizados. O imposto ambiental apenas incidirá sobre os despejos autorizados, uma vez que as emissões não autorizadas serão regidas pelo regime sancionador do sistema de intervenção integrado. Ao mesmo tempo, o despejo autorizado deverá ser poluente, ou seja, os efluentes deverão ter um necessário efeito negativo sobre o meio ambiente marinho<sup>1048</sup>.

No que tange aos *sujeitos passivos*, o fato gerador pode ser realizado por qualquer sujeito, seja pessoa física, jurídica ou qualquer ente do art. 35.4 da LGT, e deve gravar todo impacto negativo causado pelos despejos daninhos, assegurando assim os princípios da igualdade, generalidade e, principalmente, da capacidade poluente, que justifica que a exação do tributo seja arcado pelos que causam os efeitos nocivos. Desta forma, serão sujeitos passivos os que realizem efluentes autorizados e poluentes ao domínio público marítimo-terrestre, a partir de fonte terrestre. Observe que poderão ser responsabilizados também pelo pagamento do imposto: solidariamente, o titular da canalização dos despejos que desembocam nas águas do mar, quando não coincida com a pessoa que realiza o despejo; bem como subsidiariamente, os funcionários da Administração autônoma encarregados pelo controle das medições dos efluentes, no caso de que seja confirmada a sua culpabilidade.

---

Na prática, a mudança da consciência ambiental deve iniciar de algum lugar. Como visto ao longo do Capítulo I, os direitos fundamentais à vida e à saúde estão relacionados ao meio ambiente, e são fruto de um longo processo que veio a ser reconhecido nas últimas décadas, e a implantação de um tributo sobre produtos que possam causar danos ao meio marinho (ou qualquer outro bem natural) deverá inevitavelmente ser instituído. Agora, a adaptação a esta nova realidade deve ser paulatina e gradual, fazendo com que haja uma melhor assimilação social e econômica sobre a importância desta forma de intervenção. Portanto, a prática será o melhor meio de averiguar a eficiência e melhor forma de aplicação do tributo, seja sobre os produtos finais ou sobre a própria emissão de poluentes, nos moldes do princípio do poluidor-pagador.

De fato, apesar da maior parte das fontes de poluição da água na Espanha serem relativas aos usos urbanos e industriais, cada vez mais as poluições agrárias adquirem maior importância, visto que com o emprego de determinados produtos químicos na agricultura e na pecuária (eg., pesticidas e fertilizantes nitrogenados) causam uma poluição difusa, que se somam às demais fontes de poluição pontuais. O resultado de todas estas atividades faz com que um terço da rede fluvial tenha uma qualidade deficiente na Espanha, sendo inadequada para os maiores usos da água, inclusive para o consumo humano, para a pesca e uso recreativo (CASTILLO LÓPEZ, J. M. "Los tributos ecológicos y la calidad de los recursos hídricos continentales", *Boletín Económico de ICE*, nº 2616, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, del 10 al 16 de mayo de 1999, p. 49).

<sup>1048</sup> O tema foi abordado com maior profundidade ao longo dos tópicos III.4, III.5 e III.6.

Ainda, para uma melhor transparência, o titular da canalização deverá incluir no recibo de fornecimento de água o valor deste tributo, separadamente dos demais valores.

O *sujeito ativo* deste tributo é a Administração da Comunidade Autônoma, que deverá aplicar as quantidades arrecadadas pela exação deste imposto na adoção de medidas de proteção, recuperação e melhoria da qualidade do meio ambiente marinho. Assim, um imposto pode ser a melhor forma existente para buscar um tratamento que seja razoável entre os agentes poluidores, mas sem romper com a relação da coerência lógica que deve existir entre o objeto-fim do tributo ecológico e o seu fato gerador, pois assim o efetivamente tutelado é o mar de cada Comunidade Autônoma, se submetendo a gravame todas as atividades nocivas para este recurso, sejam as que afetem sua qualidade, sua flora e fauna, ou os ecossistemas que dele dependem.

Por outro lado, passado para os **elementos de quantificação** do tributo, observa-se que para valorar a idoneidade de um tributo ambiental (precisamente para a consecução dos objetivos estabelecidos no art. 45 da CE) é determinante que o imposto contenha em seus elementos de quantificação mecanismos que incentivem os obrigados tributários à comportamentos ambientais corretos, inclusive que se estabelecem benefícios fiscais que permitam modular o esforço dos obrigados tributários em reduzir os efeitos negativos da poluição, e que se fomente fiscalmente investimentos em bens e processos produtivos menos poluentes. Ou seja, é imperativo que a tributação ambiental esteja amparada no princípio do poluidor-pagador.

Como se sabe, a *base de cálculo* deve ser expressão da medida em que se realiza o fato gerador<sup>1049</sup>, entretanto no caso dos tributos ambientais nem sempre podem se encontrar parâmetros ou magnitudes que permitam qualificar de maneira correta ou aproximada o custo ambiental que fundamenta seu estabelecimento<sup>1050</sup>. Contudo, ainda que em tais hipóteses, a base de

---

<sup>1049</sup> Nesse sentido, *vid.* VICENTE-ARCHE DOMÍNGUEZ, F. "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, 1965, pp. 923 e ss.; e MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 268-272.

<sup>1050</sup> Cf. CAZORLA PRIETO, L. M. "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental", *Tratado de Tributación Ambiental*, vol. I, cit., p. 57.

cálculo deve estar em relação direta com a intensidade com a que se realiza o fato gerador por parte do contribuinte. A realidade fática dos efluentes despejados ao mar faz o legislador a recorrer a uma magnitude objetiva, ao volume e à concentração de elementos químicos que possam causar alterações na qualidade das águas do mar, cuja quantificação da carga tributária deve vir em função da capacidade de cada sujeito passivo de incidir no meio ambiente, que denominamos de capacidade poluente<sup>1051</sup>. Desta forma, adotamos uma base de cálculo não monetária, expressada em unidades de poluição realizadas durante o exercício fiscal.

Portanto, para poder se mensurar a capacidade de degradação em relação à emissão de efluentes terra-mar, deve-se graduar a intensidade com que se realiza o fato gerador pelo sujeito passivo, de acordo com o princípio da capacidade poluente. Esta correlação entre o fato gerador e a base de cálculo permite que o contribuinte realize uma aferição mais acertada de suas atividades poluentes, isto é, se deseja poluir mais e pagar em maior proporção o tributo, ou se prefere reduzir suas emissões e reduzir a carga tributária<sup>1052</sup>.

Apesar de reconhecer a necessidade de uma correta mensuração dos custos ambientais e de seus efeitos negativos sobre o meio ambiente,

---

<sup>1051</sup> Segundo IGLESIAS CASAIS, foi a falta de adequação entre a base de cálculo e o fato gerador definido na normativa reguladora que levaram o TC a declarar a inconstitucionalidade do tributo balear sobre instalações que incidem no meio ambiente e do tributo estremenho sobre instalações destinadas à produção e transporte de energia que incidiam sobre o meio ambiente. Nas STC 289/2000 e STC 179/2006, o TC adverte que nos tributos ajuizados se “desconecta a quantia de gravame da potencial atividade poluente, ou, dito de outro modo, desconhece o princípio em virtude do qual “quem polui paga” ao qualificar o gravame tomado como referência exclusivamente o valor das instalações, calculado com relação a dos parâmetros diferentes que não guardam nenhuma relação com a real ou potencial aptidão dos sujeitos passivos para incidir no meio ambiente em que desenvolvem sua atividade” (STC 179/2006, FJ 8). Cf. IGLESIAS CASAIS, J. M. “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”, *cit.*, pp. 75 e ss.

É neste ponto onde se podem realizar as maiores críticas sobre os tributos ambientais, precisamente quando porque suas bases de cálculo estão vinculadas à parâmetros diferentes que não guardam nenhuma relação com a real ou potencial aptidão dos sujeitos passivos para incidir no meio ambiente. Assim, “a capacidade poluente potencial ou real deve estar diretamente relacionada com o pagamento. Inclusive tem que existir proporcionalidade entre a referida capacidade e o pagamento a ser efetuado” (ROSEMBUJ, T. *El Tributo Ambiental*, Iuris Minor, PPU, Barcelona, 1994, p. 31).

<sup>1052</sup> Cf. visto no *tópico II.1.1*. Nesse contexto, dentro da taxa de autorização ambiental, poderá se adicionar a cobrança para analisar a capacidade de degradação, de bio-acumulação e toxicidade das diversas substâncias vertidas nas águas da zona costeira, bem como por custos específicos de regeneração dos sistemas provocados por determinados despejos.

causados pelas emissões terra-mar, não se pode negar as dificuldades técnicas, econômicas e sociais de se implementar um novo tributo sobre emissões terra-mar, bem como a preocupação de que o tributo ambiental seja aceito pelos cidadãos (o que exige que seja simples e bem compreendido<sup>1053</sup>). Entretanto não podemos afastar a necessidade de uma correta atribuição aos poluidores dos valores a serem pagos em relação às suas projeções sobre o meio ambiente marinho, para poder justificar a imposição extrafiscal-ambiental, caso contrário o efeito dissuasório das atividades poluentes restaria prejudicado.

Para poder realizar uma acertada quantificação do imposto ambiental, devemos perfilar os elementos de quantificação sob a égide das ciências exatas. Desta forma, recorrendo ao recente estudo realizado por LEAL GALLARDO<sup>1054</sup>, do Departamento de Engenharia Química e Ambiental da Universidade de Sevilla, buscaremos criar um novo método de quantificação para nossa proposta.

Inicialmente, devemos definir os **parâmetros para a quantificação** do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar. Para tanto, deve-se optar entre o método que utiliza um número reduzido de parâmetros para fazer a quantificação (normalmente até 10 parâmetros), denominado de *lista fechada*, ou o método que utiliza muitos parâmetros segundo cada tipo de efluente, denominado de *lista aberta* (e.g. a LA de 1985, que considerava 39 parâmetros, o cânon de efluentes ao mar de Anadaluzia, que considerava 53 parâmetros, e o atual imposto de efluentes terra-mar de Anadaluzia, que considera 38 parâmetros)<sup>1055</sup>.

De forma geral, os tributos sobre efluentes na Espanha, inclusive os que recaem sobre efluentes às águas doces, considera de forma

---

<sup>1053</sup> Cf. estudado no tópico II.1.3.

<sup>1054</sup> LEAL GALLARDO, A. *Método para el Desarrollo Técnico de Tributos de Vertidos a las Agua Litorales y Su Aplicación en Andalucía*, Tese inédita apresentada na Universidade de Sevilla (España), dirigida por José Morillo Aguado e José Usero García, 2005, pp. 201 e ss.

<sup>1055</sup> Assim, dentre os diversos parâmetros existentes para a quantificação do tributo ambiental, podemos elencar: sólidos suspensão; materiais oxidáveis; substâncias inibidoras (equitox); sais solúveis; nitrogênio; fósforo; DBO<sub>5</sub>; DQO; condutividade; toxicidade; pH; total de metais (mercúrio, cádmio, cromo, níquel, chumbo, zinco e cobre); e compostos tóxicos para peixes.

individualizada cada despejo, por meio da autorização prévia. Apesar do método *lista fechada* é mais fácil de se aplicar, desconsidera diversas atuações nocivas ao meio ambiente, o que pode relativizar a aplicação dos princípios do poluidor-pagador e da capacidade poluidora. Portanto, o método *lista aberta* pode melhor concretizar os objetivos ambientais, reduzindo as substâncias maléficas ao mar, uma vez que realizará uma melhor aproximação da quantificação do tributo segundo a quantidade e qualidade das emissões. Desta forma, para uma melhor aproximação do problema ambiental, optamos pelo método de lista aberta, por considerar um grande número de parâmetros.

Entretanto, mesmo optando pelo método de lista aberta, devemos delimitar o número de parâmetros a serem considerados na quantificação, para viabilizar a aplicação do tributo, uma vez que representaria um grande custo de análise. Nesse sentido, LEAL GALLARDO<sup>1056</sup> elenca os diferentes parâmetros de despejos terra-mar estipulados nas legislações internacionais e nacionais<sup>1057</sup>, totalizando 76 parâmetros, e elabora uma compilação dos principais parâmetros a serem considerados no imposto ambiental de acordo com: a) as substâncias prioritárias da Diretiva Quadro da Água (Diretiva 2000/60/CE), devido ao risco que representam para o ecossistema aquático e da saúde humana por intermédio do ambiente aquático; b) as substâncias prioritárias nas

---

<sup>1056</sup> LEAL GALLARDO, A. *Método para el Desarrollo Técnico de Tributos de Vertidos a las Agua Litorales y Su Aplicación en Andalucía*, cit., pp. 204 e ss.

<sup>1057</sup> CONVENÇÃO DE PARIS DE 1974. *Convenção para a Prevenção da Poluição Marinha de Origem Terrestre*, realizada em Paris em 04 de junho de 1974, alterada pelo Protocolo da ementa da Convenção para a prevenção da poluição marinha de origem terrestre em Paris em 26 de março de 1986, Anexo A; PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA MEIO AMBIENTE (PNUMA). *Convenção de Barcelona para a Proteção do Mar Mediterrâneo*, Ministério do Meio Ambiente, Série "Monografias", Madrid, 1996; COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA (CEE). *Diretiva 76/464/CEE Relativa à Poluição Causada por Certas Substâncias Perigosas Lançadas no Meio Aquático da Comunidade*, DOCE nº L 129 de 18 de maio de 1976; COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA (CEE). *Diretiva 96/61/CEE, relativa à Prevenção e Controle Integrados da Poluição do (IPPC)*, DOCE nº L 257 de 10 de outubro de 1996, Anexo III, desenvolvido posteriormente pela COMUNIDADE EUROPEIA. Decisão de 2000/479/CE da Comissão de 17 de Julho de 2000, Relativa a Realização de um Inventário Europeu de Emissões Poluentes (EPER) nos Termos do Artigo 15º da Diretiva 96/61/CE do Prevenção e Controle Integrado da Poluição (IPPC). DOCE, nº L 192 julho 38, 2000; LA de 1985; e o Cânon de Andaluzia sobre efluentes terra-mar.

diversas convenções internacionais<sup>1058</sup> para a proteção do ambiente marinho que, diferentemente da Diretiva Quadro da Água, consideram a toxicidade das substâncias no meio marinho; c) critérios de qualidade para águas marinhas estabelecidas em vários países<sup>1059</sup>; d) substâncias prioritárias de substâncias que geralmente não chegam ao mar através de descargas diretas, mas por outras fontes, como poluição difusa (e.g., pesticidas agrícolas). Desse levantamento total, o autor seleciona 40 parâmetros, quais sejam:

1. Sólidos em suspensão	15. Hexaclorobutadieno	28. Mercúrio
2. Matéria orgânica	16. AOX	29. Cádmi
3. Temperatura	17. Pentaclorofenol	30. Chumbo
4. Toxicidade	18. Percloroetileno	31. Arsênico
5. Condutividade	19. Tetracloroeto de carbono	32. Cobre
6. Fenóis	20. Triclorobenzeno	33. Cromo
7. Benzeno	21. Tricloroetileno	34. Níquel
8. Tensoativos aniônicos	22. PCBs	35. Zinco
9. Organoestânicos	23. Cianetos	36. Cobalto
10. Óleos e gorduras	24. Fluoretos	37. Estanho
11. HAPs	25. Cloro total	38. Selênio
12. Clorofórmio	26. Nitrogênio total	39. Tál
13. 1,2-Dicloroetano	27. Fósforo total	40. Vanádio
14. Hexaclorobenzeno		

Fonte: LEAL GALLARDO, A. *Método para el Desarrollo Técnico de Tributos de Vertidos a las Agua Litorales y Su Aplicación en Andalucía*, cit., pp. 238.

<sup>1058</sup> Substâncias perigosas da Convenção de OSPAR, Anexos “1A” e “1D”, (OSPAR CONVENTION. *OSPAR Strategy with regard to Hazardous Substances*, Ministerial meeting of the OSPAR commission, Sintra: 22-23, julho de 1998), da Terceira Conferência do Mar do Norte (THE NORTH SEA CONFERENCE, Annex 1A (List of priority substances agreed by the Third North Sea Conference) e 1D (Reference of substances agreed by the Third North Sea Conference, for further selection of priority substances), OSLO AND PARIS CONVENTIONS FOR THE PREVENTION OF MARINE. *Pollution, Working Group on Diffuse Sources (DIFF)*, Oslo, 20-24, October 1997, Summary Record DIFF 97/19/E-1. Annex 8) e a lista de HELCOM de substâncias prioritárias (HELCOM. *List of Priority Substances*, HELCOM 12/18, Anexo 6, HELCOM 14/18, 6.40 y Recomendación HELCOM 19/5, Apêndice 3).

<sup>1059</sup> UNITED STATES ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. *National Recommended Water Quality Criteria*, 2002; FLORIDA DEPARTMENT OF ENVIRONMENTAL PROTECTION. *Criteria for Surface Water Quality Classifications*, Section 62-302.530, F.A.C.; AUSTRALIAN AND NEW ZEALAND ENVIRONMENT AND CONSERVATION COUNCIL AND AGRICULTURE AND RESOURCE MANAGEMENT COUNCIL. *Australian and New Zealand Guidelines of Fresh and Marine Water Quality*, July 1999; CANADÁ. *Summary of Existing Canadian Environmental Quality Guidelines*, Summary table, Update 2002.

Como o objetivo da presente tese não é o de aprofundar nos conhecimentos técnicos-científicos das áreas experimentais, adotamos estes parâmetros para nossa proposta, ressaltando que esta lista poderá ser maior ou menor, a depender do caso concreto onde será aplicado o imposto.

Identificados os parâmetros, cabe-nos atribuir-lhes um peso para o cálculo do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar, considerando os efeitos nocivos de cada agente poluente. Para essa atribuição aplica-se por duas formas.

A primeira forma se dá através da atribuição de um preço unitário para cada substância, em que se estabelecendo um preço unitário em valor monetário para cada quilograma de sólidos em suspensão, materiais oxidáveis, nitrogênio e fósforo, e em valor monetário por exitox para substâncias inibidoras em euros por equitox, e em  $m^3$  e siemens  $cm^{-1}$  para sais solúveis.

A segunda forma determina um preço por  $m^3$  de emissões. Assim, considerando a toxicidade dos poluentes, se avalia o volume em função das concentrações de cada poluente. Cada poluente será multiplicado ou dividido pelo coeficiente atribuído a cada um deles (valor de referência), devendo o coeficiente multiplicador ser maior para as substâncias mais tóxicas e divisor para substâncias menos tóxicas. Na prática, utilizam-se mais frequentemente coeficientes divisores, cujos valores representam as concentrações de um despejo de referência, de modo que o cociente entre as concentração do despejo e o coeficiente atribuído é o o valor 1 quando suas concentrações são iguais à descarga de referência, geralmente despejo urbano não tratado, superiores a 1 para concentrações de efluentes industriais, e menores que 1 sempre que as concentrações sejam inferiores, como é o caso de despejos urbanos depurados. Nos estudados tributos sobre efluentes terra-mar, essa fórmula corresponde à atribuição legal de “carga de poluição expressada em unidades de poluição”.

De fato, não há diferença entre essas duas formas, uma vez que na primeira forma se paga pela carga poluente despejada, e na segunda forma se paga pela quantidade de despejo corrigido por sua concentração, sendo o produto do despejo pela concentração uma massa ou uma carga poluente. Em nosso modelo, preferimos adotar a segunda forma, considerando que o valor

de referencia poderá estabelecer limites de efluentes ou parâmetros de qualidade ambiental a serem estabelecidos na norma regional, nacional ou internacional. Também, o valor de referência poderá ser alterado para maior ou menor coeficiente, de acordo com os objetivos ambientais.

Identificados os parâmetros e seus pesos, caberá ao legislador definir a categoria do despejo segundo os parâmetros característicos de cada efluente, determinando se é um efluente doméstico, comercial, agrícola ou industrial. No caso do efluentes de origem industrial poderá se subdividir em química inorgânica, química orgânica, alimentos, papel, metal, etc. Para se estabelecer a categoria, deverá se fixar critérios para determinar quais poluentes devem ser incluídos em cada categoria, baseando-se na concentração de poluentes no despejo ou na quantidade total descarregada para cada poluente.

Para o **cálculo das unidades poluentes**, deverá se considerar o número unidades poluentes do despejo (UP), que leva em conta a carga de poluição obtida pela soma das unidades poluentes associados a cada um dos parâmetros característicos ( $UP_i$ ):

$$UP = \sum_{i=1}^n UP_i$$

Nessa fórmula, as unidades individuais poluentes são calculadas pelo produto da quantidade de efluentes (Q) pela concentração de cada parâmetro ( $C_i$ ), corrigido pelo valor de referência do mesmo ( $VR_i$ ):

$$UP_i = Q \times \frac{C_i}{VR_i}$$

Contudo, para o cálculo, deve-se optar por uma mensuração que não cause demasiados gastos para o contribuinte e que viabilize o controle da Administração, visto que, se as medições forem diárias, poderá acarretar um custo elevado para o contribuinte e dificuldades para a inspeção da Administração, inviabilizando o imposto sobre efluentes. Para solucionar esta dificuldade, optamos em lugar da aferição dos valores reais diários da carga de poluição despejada, o valor considerado por medições semanais, em dias aleatórios, a serem realizadas pelo próprio contribuinte, sem afastar possibilidade da fiscalização da Administração, utilizando-se do método direito



de intervenção, que propomos que seja realizado ao menos uma vez por mês, em um dia aleatório. Atente-se que estes valores nunca poderão superar os estipulados na autorização ambiental, salvo por motivo justificado, como caso fortuito ou força maior. De fato, se estará realizando uma aproximação da incidência negativa causada pelos efluentes despejados, que permitirá a aplicação do imposto. Esta mensuração semanal, aliada ao cálculo anual do imposto, simplificará o cálculo das unidades de poluição, facilitará a administração do controle das emissões, bem como reduzirá os custos sociais e privados relacionados à esta atividade administrativa. Também se facilitará a liquidação do imposto ambiental, que em sendo devido anualmente, a quantidade de despejo deverá ser expressada em milhares de m<sup>3</sup>/ano, evitando que a unidade de poluição tenha um valor muito grande. Atente-se que o cálculo anual do imposto, não impedirá o seu pagamento fracionado, como veremos mais adiante.

Conforme o caso concreto, podem surgir outras necessidades a serem conjugadas para o cálculo das unidades de poluição. Assim, a existência de poluentes na própria água captada, poderá ser subtraída das medições para efeitos do cálculo do tributo, incidindo este apenas na conduta poluente do sujeito passivo. Outrossim, poderão ser necessários estabelecer valores mínimos, para evitar a liquidação de quantias muito pequenas, que inclusive poderão ser menores que os próprios custos administrativos de aferição e cobrança. Esta isenção estará relacionada ao menor limite tolerado, desde que esteja o contribuinte autorizado para o despejo, caso contrário lhe será aplicada a potestade sancionadora do modelo de intervenção integrado.

Estudados os parâmetros relacionados ao cálculo do imposto ambiental, passamos à sua integração no campo do Direito tributário. Nesse sentido, para poder elevar o tributo para sua categoria extrafiscal, defendemos que a quantificação do mesmo deve ser realizado pelo método direito, através de medições reais dos efluentes autorizados despejados, verificando-se o grau e quantidade de poluição emitida, assim como deverão ser analisados em profundidade os efeitos destes despejos no domínio público marítimo-terrestre, não somente de forma individualizada, mas sim o impacto causado pelo conjunto de emissões em determinado setor da costa.

De fato, a medição através do método direito poderá ser realizada tanto nos efluentes industriais, pela amostragem do esgoto, como também pelos efluentes urbanos de natureza doméstica e comercial, através de uma amostragem geral dos despejos coletados em cada estação de esgoto ou no canal onde os efluentes são despejados sem tratamento. Conhecedor destes valores gerais, a Administração terá a capacidade de quantificar com certa precisão os custos para poder tratar tais resíduos líquidos. Contudo, não poderá a Administração olvidar de realizar o estudo do impacto de tais atividades na região afetada. Portanto, o progresso da degradação ou o progresso da melhora da qualidade do meio receptor deverá ser constantemente fiscalizado, atualizando-se assim os parâmetros de quantificação repassadas para os poluidores. Desta forma, não será apenas a melhora em nível individual que importará na hora da quantificação do tributo, mas sim a melhora coletiva de todos os despejos e seus efeitos negativos sobre o mar, de tal sorte que o poluidor também passará a ser um agente proativo na promoção da redução global da poluição.

Na ordem prática, o custo total e os objetivos a serem atingidos deverão ser amplamente divulgados pela Administração, enfatizando a publicidade das metas a serem alcançadas pelo imposto ambiental. Atente-se que apesar de destacar os valores totais e as metas objetivo, não poderá a Administração imputar todo este ônus tributário aos poluidores, sob pena quebrar o sistema econômico e violar o princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, conhecedores da aproximação dos custos sociais da poluição, os poluidores e consumidores poderão melhor direcionar suas contidas, visto que a Administração progressivamente deverá repassar com maior incidência estes custos para o setor privado, o que forçará a mudança de meios de produção ao longo dos anos.

Nesta esteira, propomos que a quantificação dos efluentes terra-mar de natureza industrial sejam mensurados uma vez por semana, em dia aleatório pelo próprio contribuinte, que consignará os níveis de poluição em um livro registro. Esta medição da base de cálculo pela estimação direta, em função de medições reais, fará com que o tributo tenha maior verossimilhança com o propósito para o qual foi criado e, portanto, uma melhor aceitação social. Outrossim, além desta análise, a Administração deverá proceder estudos

científicos no meio receptor, e averiguar a incidência antrópica no mesmo, considerando que certos elementos químicos ou alterações de na temperatura da água poderão, em determinados casos, causar resultados de maior ou menor proporção. Aliada a essa medição pelo próprio poluidor, para minimizar as fraudes, a Administração (ou órgão designado por esta) poderá se utilizar do método direito de intervenção para realizar medições mensais, em um dia aleatório, ou com maior frequência segundo a conveniência da Administração e a necessidade do meio receptor.

Já os efluentes terra-mar de natureza urbana, tanto domésticos como comerciais, serão mensurados nas estações de esgoto, e resultarão em dados globais por regiões. A partir desta análise e de acordo com os efeitos sobre o meio receptor, serão cobrados dos Entes locais a partir da quantidade de habitantes em determinada zona, calculado por frações de 1.000 habitantes. Observe-se que a Comunidade Autônoma não deverá em um primeiro momento cobrar todo valor que resultar de seus estudos e medições: deverá ser coletada a informação sobre tais custos sociais desde o primeiro momento, bem como proceder sua notariade pública, contudo estes custos deverão ser progressivamente repassados aos Entes locais, para que possam ser socialmente aceitos e compreendidos. Obviamente que estes custos serão repassados para os consumidores finais, que se verão obrigados a diminuir suas emissões, e conseqüentemente seu consumo de água potável, já que o valor cobrando pelos despejos urbanos são determinados em função deste consumo. Relembramos que esta cobrança deverá vir discriminada na conta a ser paga pelo contribuinte, para que possa ter conhecimento exato do tributo ambiental.

É importante lembrar que durante toda a instituição da figura impositiva ambiental, uma questão crucial é a importância que se deve dar aos consumidores, informando-os exatamente em que nível seus consumos influenciam positivamente ou negativamente nos processos produtivos. Esta transparência poderá incentivar a adoção de medidas que promovam a maior conscientização do consumidor, identificando sua posição e responsabilidade nos atos de consumo, permitindo assim um melhor aproveitamento dos recursos hídricos e a redução da geração de despejos.

As medições ou amostragens terão caráter obrigatório. A resistência, obstrução ou negação por parte do sujeito passivo deverá ensejar na aplicação do imposto ambiental segundo os limites máximos das quantidades autorizadas de efluentes, segundo o método de estimação indireto, sem prejuízo às sanções e responsabilidades instituídas no modelo de intervenção integrado. O mesmo deverá ocorrer em caso de irregularidades, adulterações, simulações ou fraudes. Por outro lado, comprovadas circunstâncias extraordinárias (e.g., força maior), poderá a Administração se valer do método objetivo, utilizando como base as médias dos meses anteriores. Além do mais, se não forem cumpridas as condições da autorização do despejo ou se forem realizados despejos sem a devida autorização, não haverá incidência do tributo, mas de sanção administrativa, penal e tributária, e da responsabilidade civil ou qualquer outra que possa ser aplicável.

Acreditamos que esta forma idealizada é sem dúvida mais condizente com as diretrizes do princípio do poluidor-pagador, bem como pode ser considerado mais evoluído, contudo será inevitavelmente mais custoso administrativamente, o que implicará em uma maior imposição tributária. Não obstante, como mencionamos anteriormente, parece ser mais conveniente que em uma primeira fase da implantação do imposto ambiental, a Administração apenas cobre parcialmente os valores aferidos e de acordo com o contexto sócio-econômico vigente, para evitar um choque com as realidades então vigentes. Em um segundo momento, quando o modelo de intervenção integrado e o imposto ambiental estiverem implantados e melhor aceitos, a Administração poderá elevar as alíquotas e repassar gradualmente os custos sociais, desincentivando progressivamente ao longo dos anos a deterioração do mar.

Nessa esteira, dentro do modelo ideal a ser implantado, a base de cálculo deverá ser equivalente à carga total de efluentes poluentes despejados em um determinado período estabelecido, sendo esta carga a soma de todas as unidades poluentes correspondentes às substâncias relacionadas no correspondente Anexo. As unidades poluentes calculam-se sobre a base do volume total de efluente, em mil m<sup>3</sup>/ano, pelo valor que se designe ao mencionado parâmetro, e dividido pelo valor fixado para o mesmo como valor de referência, de acordo com as disposições de um Anexo. Os valores de

referência devem se definir de acordo com a natureza dos efluentes, dentro do valor autorizado e sempre menores que os valores máximos permitidos pela autorização a revisão dos parâmetros dos valores de referência deve ocorrer em função dos comportamentos dos agentes poluidores, da periculosidade de suas atuações e das necessidades de cada uma das regiões litorâneas.

Em nossa proposta, defendemos que a *alíquota* tenha um valor fixo, podendo ser adotado, por exemplo, o valor de 10 euros por unidade de poluição, podendo este valor ser alterado de acordo com os estudos a serem realizados no caso concreto. De fato, alguns modelos propõe que a alíquota seja obtida através de uma tarifa fixa, corrigida por coeficientes multiplicadores segundo o tipo de efluente, o lugar da emissão e o tipo de condução do despejo, ou por tarifas progressivas por escalões, atendendo às variáveis retro citadas. Contudo, preferimos em nosso modelo adotar a alíquota com um valor determinado e deslocar o uso dos coeficientes corretores para a cota integral, conforme estudaremos a seguir em detalhes.

Por outro lado, no que concerne à *cota tributária*, inserindo-se o princípio do poluidor-pagador nos elementos de quantificação, deve-se inserir a oportunidade de que o contribuinte possa modificar sua atitude poluente para reduzir o custo econômico do tributo. Desta forma, a cota resultante poderá ser corrigida pela aplicação de um coeficiente corretor que leve em consideração o tipo de efluente, o lugar da emissão e o tipo de condução do despejo, conforme estudaremos a seguir. Assim, os elementos de quantificação devem ser configurados em coerência com o objeto-fim do tributo, dando primazia ao caráter finalista do imposto através do estabelecimento de fatores que possam estimular condutas mais respeitosas para com o meio ambiente e desincentivar outras consideradas nocivas<sup>1060</sup>. Nesse sentido, pode-se, por um lado, incrementar a cota tributária em função da maior carga poluente, portanto havendo uma vinculação direta com a maior incidência negativa no meio ambiente e, por outro, instituir deduções por investimentos em condutas

---

<sup>1060</sup> Esta é a finalidade última do tributo ambiental: incentivar a diminuição da poluição induzindo a uma mudança de comportamento nos agentes poluentes. Neste sentido, *vid.* tópico II.2.1.

ambientalmente corretas, que minorem a cota tributária, implicando em um menor impacto negativo sobre o mar<sup>1061</sup>.

Nesse sentido, a *cota tributária integral* será o resultado de aplicar, à base de cálculo, a alíquota estabelecida e o coeficiente corretor de acordo com estudos científicos realizados, entre os quais pode levar em consideração em função do tipo de efluente (e.g., industriais, urbanas, para refrigeração, piscicultura etc.), da zona de emissão (e.g., águas litorâneas, estuários de águas limitadas, espaços naturais, zonas sensíveis) e do tipo de condução do despejo (e.g., de forma submarina a mais de 500 metros, de forma totalmente imersa ou outras formas). Assim, temos que:

$$\text{Cota Tributária Integral} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota} \times \text{Coeficiente Corretor}$$

Deste modo, o tributo deverá prever **coeficientes corretores** para os tipos de efluentes despejados, para as características do meio receptor e a forma pela qual se realiza o despejo.

Assim, em relação *aos tipos de efluentes*, o legislador poderá criar coeficientes corretores diferenciados para os despejos e cunho industrial, doméstico, comercial e agropecuário. Portanto, deverá haver uma graduação, em que os efluentes mais poluentes (normalmente industriais) deverão pagar maior carga tributária, podendo se atribuir ao coeficiente corretor o valor de 2, enquanto que os efluentes menos poluentes (via de regra, domésticos) deverão ter uma menor carga tributária, podendo se atribuir o coeficiente corretor o valor 0,5. Nesse sentido, para distinguir as emissões domésticas das industriais, o legislador poderá considerar como domésticas aquelas que possuam menos de

---

<sup>1061</sup> "A principal virtude prática dos tributos ecológicos deriva do fato de seus elementos de quantificação potenciem a adoção de processos produtivos mais eficientes e inovadores ao possibilitar que as empresas diminuam sua carga tributária, mudando os elementos físico-químicos que usam em seus métodos de produção. Contudo, este efeito incentivador será inócuo na prática se tais modificações de seus processos produtivos são mais custosas que o próprio pagamento do gravame, pois esta conveniência econômica dependerá em última instância que as companhias terminem incorporando o tributo como um custo de produção adicional e, posteriormente, trasladando aos consumidores finais" (cf. IGLESIAS CASAIS, J. M. "Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables", *cit.*, pp. 75-121).

Este risco nos leva a ponderar que dependendo do caso concreto poderá ser mais conveniente o incentivo do fomento de processos produtivos ecologicamente mais eficiente através de *deduções ou bonificações* nos impostos sobre renda ou atividade.

25% em volume de água industrial, e que tenham menos de 25% da carga poluente, expressa em unidades de contaminante, de despejos industriais, e que não contenham substâncias tóxicas<sup>1062</sup> que excedem os valores limites estabelecidos dos parâmetros adotados.

Em relação ao *lugar do despejo*, o coeficiente corretor deverá considerar o local em os efluentes são despejados, justamente para proteger zonas que são mais sensíveis, seja pela fragilidade do ecossistema ou pela baixa renovação das águas receptoras. Sugerimos que haja a criação de coeficientes ligados a três zonas: a) zona I, em que corresponderão à áreas naturais de proteção, e terão coeficiente corretor de 2,0; b) zona II, que corresponderão à áreas de baixa renovação de águas (estuários e baías fechadas), águas de balneares utilizadas para criação de aquicultura intensiva e criação de mariscos, com coeficiente corretor de 1,5; zona III, que não corresponderão às áreas não cobertas pela zona I e zona II, e terão coeficiente corretor de 1,0. Esta classificação poderá ser alterada de acordo com as necessidades exigidas pela zona costeira em cada caso concreto.

Em relação a *forma pela qual se realiza o despejo*, o imposto considerará em seu cálculo os aspectos relacionado ao tipo de condução dos efluentes ao mar, sendo o fator diluição no meio receptor um fator importante, pois reduz o impacto negativo sobre o meio ambiente. A literatura<sup>1063</sup> aponta que os despejos terra-mar devem ser realizados por canalização submarina, uma vez que a menor densidade desses despejos provoca a formação de jatos ascendentes quando em contato com a água do mar. Durante a subida dos jatos, há a mistura com água limpa do meio receptor, de modo que o efluente é diluído. Desta forma, considerando fatores de diluição<sup>1064</sup>, o tributo deverá possuir coeficientes corretores que deverão ser graduados da seguinte forma:

---

<sup>1062</sup> São considerados substâncias tóxicas: metais tóxicos, halogênios, HAPs, benzeno, organoestânicos, cianeto e fluoreto.

<sup>1063</sup> LUDWIG, R. G. *Environmental Impact Assessment: Siting and Design of Submarine Outfalls*, EIA Guidance Document, Monitoring and Assessment Research Centre, King's College London, London University of London, World Health Organization, 1988, obra completa.

<sup>1064</sup> Como, por exemplo, a profundidade do despejo, o fluxo do despejo, a presença e características dos difusores, diferença de densidade entre o despejo e o meio receptor, velocidade do meio receptor e a estratificação do meio receptor.

quanto maior for a taxa de diluição menor deverá ser o coeficiente, enquanto que quanto menor for a taxa de diluição maior deverá ser o coeficiente, justamente para fomentar condutas menos poluentes. Assim, o coeficiente corretor deverá ser delimitado entre a pior circunstância de diluição (de menor profundidade e menor velocidade de saída) com o maior coeficiente, enquanto que a melhor circunstância de diluição (maior profundidade e maior velocidade de saída) deverá ter o menor coeficiente. Atente-se que os parâmetros profundidade e fluxo podem ser variáveis devido à influência da maré, devendo-se, portanto, considerar valores médios destes parâmetros. Em todos os casos, reiteramos que não poderão haver despejos dentro dos 500 metros do limite interior da ribeira do mar (cf. arts. 23 e 30 da Lei de Costas).

Nesse sentido, propomos os seguintes coeficientes: a) 0,25 para despejos submarinos com diluição inicial superior a 1.000; b) 0,50 para despejos submarinos com diluição inicial maior que 100; c) 0,75 para despejos permanentemente submersos e com diluição inicial mais de 10; e d) 1,00 para os demais casos<sup>1065</sup>. O coeficiente de 0,75 para despejos permanentemente submersos, é justificado por promover a redução do impacto visual e reduz a avaliação das descargas de estuários, que em nenhum caso podem ser feitas através emissários. Por outro lado, o coeficiente de 0,25 aumenta a possibilidade de redução de condutas que produzam diluições muito grandes. Ressalvamos mais uma vez que o imposto deverá ser ajustado às necessidades do caso concreto, podendo os referidos valores variar de acordo com os estudos das ciências exatas.

Por fim, outros fatores poderão ser consideradas para estipular coeficientes corretores, tais como para incentivar o uso das melhores técnicas disponíveis para reduzir os efluentes e para reduzir a incidência em locais de risco ambiental. Nesse sentido, poderá, e.g., ser criado um fator de redução de 50% para os sujeitos passivos que implementarem depuradoras ou que reduzam em grande quantidade suas concentrações de efluentes poluentes.

---

<sup>1065</sup> Outro autor que adota os referidos coeficientes é LEAL GALLARDO, A. *Método para el Desarrollo Técnico de Tributos de Vertidos a las Agua Litorales y Su Aplicación en Andalucía*, cit., pp. 254-255.



Por outro lado, poderão se introduzir fatores corretores que incrementem o imposto consideravelmente para os poluidores que aumentem em grande quantidade suas emissões. Estes fatores de correção tornarão o imposto em progressivo, já que a medida em que se reduz a poluição, o imposto será reduzido em maior proporção do que a própria redução da poluição que seria devida.

Outras questões relevantes a serem consideradas para a quantificação do tributo ambiental, referem-se aos casos especiais, relacionados ao nível de pH, refrigeração, piscicultura, despejos urbanos, estação de dessalinização, agropecuária e escoamento de águas pluviais.

As unidades de poluição deverão levar em consideração o *nível de pH*, não devendo os efluentes terra-mar superar pH 9 ou ser inferior a 6. Quando mais próximos do nível médio (7,5), menor peso deverá ter a unidade de poluição, enquanto que quanto mais longe estiver do nível médio, maior deverá ser a unidade de poluição. Para os despejos que ultrapassarem o valor de pH 9 ou inferiores a 6, deverão ser aplicadas sanções.

Em relação aos *despejos de refrigeração*, geralmente utilizados usinas de energia térmica, deve-se considerar a temperatura e o cloro total, sendo que a poluição térmica deverá ter o mesmo tratamento que a poluição química, ou seja, sendo representado pela fórmula:

$$UP = Q \times \frac{VL_T}{VR_T}$$

Em que Q é a variável de despejo em mil m<sup>3</sup>, VL<sub>T</sub> é o valor limite de temperatura, que normalmente é expresso como uma ΔT nos regulamentos no meio receptor e a VR<sub>T</sub> valor de referência para o parâmetro temperatura. Para aplicar basta calcular um valor de referência apropriado para o parâmetro temperatura. Os valores máximos e mínimos das temperaturas deverão ter estabelecidos de acordo com o caso concreto. A temperatura deverá ser considerada não apenas nas estações de refrigeração, mas também nos despejos industriais ou de outra natureza que possa degradar o meio receptor.

Em relação à temperatura, deve-se considerar outro poluente: o *cloro total* (Cl<sub>2</sub>), que é usado como biocida. Como a utilização desse elemento

químico se dá em grandes quantidades, o valor que lhe seria atribuído pelos parâmetros normais do imposto ambiental seria muito elevado, inviabilizando o pagamento do tributo. Assim, quando se tratar de estação de refrigeração, deverá o valor de referência em relação ao cloro total ser de regime especial, o que viabilizará a aplicação do tributo.

Outro aspecto que deve ser levado em consideração é que o despejo de refrigeração poderá, além da poluição térmica, conter poluição química. Embora isto não seja comum, já que a refrigeração das usinas térmicas não despejam outros elementos químicos além do cloro, pode haver a possibilidade em efluentes provenientes de processos industriais, especialmente em instalações antigas que utilizam-se chaminés e necessitam lavar as mesmas. Contudo, identificar estes parâmetros não são fáceis no plano prático e exigirão regras especiais. De todas as formas, a provável solução para o caso será proibir o despejo conjunto da poluição térmica e da poluição química.

No que tange à *piscicultura*, estas se caracterizam por grandes volumes de descarga em baixas concentrações. Por outro lado, as águas captadas geralmente já possuem grande carga de poluição, que farão parte dos efluentes. Assim, considerando que os poluentes que integram esta atividade econômica tratam de matéria orgânica, sólidos suspensos, nitrogênio e fósforo total<sup>1066</sup>, deve-se restringir a este caso concreto uma lista fechada de parâmetros, apenas com os citados poluentes, bem como deve-se fazer uma medição da água normalmente captada, para poder se verificar o nível de poluição efetivamente realizado.

Os *despejos urbanos* possuem natureza muito homogênea e seu principal diferencial consiste na existência ou não de estação de tratamento. Portanto, poderá ser usar uma lista fechada de parâmetros, considerando a matéria orgânica, os sólidos suspensos, o nitrogênio e o fósforo total.

Em relação as *estações de dessalinização* deveremos aplicar a mesma regra ao caso da poluição térmica, já que sua característica especial (elevada

---

<sup>1066</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, J. *Acuicultura Litoral en Andalucía: Manual de Gestión Ambiental*. Dirección General de Prevención y Calidad Ambiental, Consejería de Medio Ambiente, Junta de Andalucía, 2002, obra completa.

concentração de salinidade nos efluentes) exigirá a aplicação de valores de referência diferenciados quando seu volume for muito elevado. Em todo caso, deverá se respeitar a capacidade máxima de salinidade no meio receptor, para que não se prejudiquem os ecossistemas ali presentes, especialmente quando a salinidade for reduzida no meio receptor.

No caso dos *despejos agropecuários*, como já mencionado, não possuem em geral canalização para os efluentes, mas sim valas de irrigação. Estes despejos possuem normalmente poluição microbiológica, de matéria orgânica, de sólidos suspensos, de nutrientes e agrotóxicos, e, ocasionalmente, tensoativos aniônicos, óleos e gorduras. Diante da impossibilidade de se medirem estes efluentes, defendemos a tributação dos produtos poluentes, como agrotóxicos, fertilizantes ou pesticidas, conforme tratado anteriormente.

Quanto ao *escoamento de águas pluviais* ao mar, apesar da descarga da água da chuva conter uma mistura de esgotos não tratados, acreditamos que não seja necessária sua tributação, visto que o resíduo doméstico ou industrial presente já serão tributados, enquanto que não será possível medir a poluição causada pela chuva, nem se poderá se atribuir à alguém o tributo.

Retomando aos elementos de quantificação do tributo, a *cota líquida* será o resultado de aplicar à cota íntegra as deduções. Nos casos em que não sejam aplicadas as deduções, a cota líquida será igual a cota integral. Nesse sentido, com o objetivo de incentivar processos produtivos mais eficientes que redundem em uma diminuição das descargas de efluentes poluentes, deve-se estabelecer a possibilidade de solicitar a aplicação de uma bonificação na cota. Assim, quando haja uma redução efetiva das unidades poluentes no próprio exercício fiscal correspondente à redução, deverá ser minorada a cota tributária. Isto resultará na possibilidade do sujeito passivo modular sua carga tributária introduzindo mudanças nos processos produtivos que redundam em um menor dano ambiental, ao mesmo tempo em que um benefício fiscal desta natureza fomenta o investimento em bens e tecnologias mais limpas e eficientes.

Assim, depois de calculada a cota íntegra, sobre esta poderá se aplicar as deduções previstas na lei do imposto, e.g., investigação, desenvolvimento e inovação em tecnologias limpas – “I+D+i”. Portanto, conforme o caso, os

sujeitos passivos terão direito a uma dedução da cota integral pelos investimentos realizados no exercício fiscal em infraestruturas e equipamentos destinados ao controle, prevenção e correção da poluição da água da zona costeira. Serão considerados incluídos entre os investimentos orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica aqueles que impliquem na redução do consumo de recursos hídricos ou que diminuam as unidades de poluição pelo volume de produto obtido. Nesse sentido, os requisitos formais e procedimentos para a aplicação das deduções serão determinados por meio de regulamento.

De forma concreta, defendemos que a proposta implemente deduções que reduzam as unidades de poluição, seja uma redução no volume ou na concentração de elementos químicos. Para tal fim, deverá o imposto exigir que a alteração dos meios de produção mantenham um nível de qualidade ambiental durante um período mínimo, que sugerimos que seja de, pelo menos, três anos consecutivos à referida implementação. Assim, a dedução deverá ser aplicada sempre que comprovada a realização dos investimentos pela Administração competente pela fiscalização.

Desta forma, sugerimos que a dedução tenha como *base de cálculo da dedução o preço da aquisição ou custo de produção*. Caso o investimento não seja exclusivo para os objetivos ambientais, a dedução se aplicará sobre a parte que tenha relação direta com a proteção do meio ambiente marinho. Neste caso, deverá se constatar a parcela do investimento que tem cunho de proteger o meio ambiente. Por outro lado, não deverá se proceder a dedução quando as quantidades investidas forem provenientes de subsídios ou ajudas públicas concedidas para este investimento, ou se os investimentos são necessários para atingir os parâmetros de qualidade ambiental que são obrigatórios.

*O tipo de dedução* deverá ser de:

a) 25% pelos gastos realizados em infraestrutura no período de 1 ano, para reduzir a poluição, recuperar ou tratar das águas do mar, que tenham efeitos comprovados (e.g. certificado ISO 14000, EMAS ou outro que os substitua), sendo que os elementos patrimoniais deverão permanecer em funcionamento durante 5 anos, ou 3 anos em caso de bens móveis, ou durante

a vida útil se for de prazo inferior. Caso haja a substituição ou complementação por novos investimentos, não haverá nova dedução.

b) 25% pela redução em 10% dos níveis totais de poluição no período de 1 ano, seja pela substituição ou redução de elementos poluentes na produção, ou pela redução na produção em si.

O limite das deduções referidas nos itens anteriores será de no máximo 50% da cota integral do imposto. As deduções por investimento que não puderem ser aplicadas no exercício fiscal correspondente por exceder o referido limite, somente poderão ser aplicadas nos três exercícios fiscais seguintes, com o limite de 50% da cota integral de cada exercício. De qualquer forma, será condição necessária para a aplicação da dedução a obtenção de certificado que prove a idoneidade ambiental do investimento, que será expedido pela correspondente Secretaria de Meio Ambiente.

No que tange a **aplicação e administração do tributo**, o modelo sugere que a liquidação, arrecadação, inspeção e revisão do tributo devem ser de competência da Secretaria da Fazenda das Comunidades Autônomas, e deverão ser realizadas por meio da auto-liquidação dos contribuintes. Nesse sentido, caberiam também às Secretarias a competência para a determinação, comprovação e controle dos parâmetros ambientais, e ainda da aplicação e imposição de sanções, arrecadação do imposto e revisão dos atos administrativos e tributários. Para as *infrações* e *sanções tributárias* poderão aplicar as normas do regime geral da LGT, art. 178 e ss. Destaque-se que caso haja fatos e fundamentos jurídicos realizados pelo infrator que possam ser tipificados e sancionados pela LGT, por outras leis, ou pela Lei 16/2002 (PCIP), se aplicará a sanção de maior gravidade (cf. art. 34 da PCIP).

Os contribuintes estarão obrigados a declarar o começo, a modificação ou extinção da atividade geradora de efluentes sujeitos ao tributo, bem como registrar as medições em livros aprovados para tal finalidade, segundo a determinação da Administração. Os pagamentos serão fracionados e realizados em quatro trimestres, realizando-se uma declaração fiscal trimestral, pagando a liquidação correspondente ao período fiscal que está em curso, sendo que no último semestre se realizará a regularização anual. Portanto o tributo será gerenciado por uma autoliquidação, em que o próprio

contribuinte realizará medições semanais, com uma amostragem em um dia aleatório, sem prejuízo das faculdades de controle e inspeção por parte da Administração pelo método direto de intervenção, notadamente a ser realizado pelo menos em um dia aleatório à cada mês, para constatar a verossimilhança das informações prestadas na autoliquidação.

O **exercício fiscal** será o ano natural, enquanto que o **momento da ocorrência do fato gerador** será o último dia do período impositivo. Assim, o fato gerador se dará por ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano. Contudo, deverá haver o prorratamento por meses, de acordo com o período em que se inicial a atividade poluente. Também poderá haver a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador, quando se cesse ou se interrompam as emissões de efluentes em um dia anterior ao último dia do período impositivo, resultando em um exercício fiscal inferior ao ano natural. Em todos os casos, para que se possa proceder o prorratamento por meses do início das atividades e da antecipação do momento da ocorrência do fato gerador, deverão tais circunstâncias ser informadas à Secretaria do Meio Ambiente para devido cadastramento.

#### **IV.2. Modelo para o Brasil**

Para poder defender a aplicação do modelo que propomos para o caso brasileiro, devemos antes de mais nada contextualizar com a realidade deste país. O Brasil é um país que teve grandes dificuldades de crescimento ao longo de sua história. Desde a época colonial, com a exploração do açúcar, ouro e de mão de obra escrava, não houve o fomento a uma economia dinâmica, situação que perpetuou após a independência do Brasil, em 1822, mesmo com a revolução industrial que se expandia nos demais países, entre 1820 e 1870. Com a queda do império e o fim da escravidão em 1888, e mesmo com a intensa imigração para o país, não houve significativo crescimento econômico. Entretanto, durante 1913 e 1980, houve um crescimento sustentável<sup>1067</sup>, que

---

<sup>1067</sup> De 1913 a 1950, o crescimento da economia foi de 2% por ano (somente sendo interrompido pela grade depressão, 1929-1930), enquanto que o crescimento de 1950 a 1980 foi de 4% por ano.

veio a retrair com a crise de 1982 perdurando até datas recentes<sup>1068</sup>. Não obstante, este país veio a ter crescimento vertiginoso na última década, caracterizada pelo grande desenvolvimento industrial, agrícola, mineração, manufatura, setores de serviços e exploração de recursos naturais, resistindo às últimas crises internacionais e sendo atualmente a nona maior economia do mundo<sup>1069</sup>, com um PIB de 2 trilhões de dólares<sup>1070</sup>, representando a maior economia latino-americana e conseguido desde 2003 uma estabilidade econômica com o controle da inflação, extinção da dívida externa e criação de reservas monetárias.

Apesar do grande crescimento econômico, o Estado brasileiro falha em proteger efetivamente os direitos humanos, sendo um dos países mais desiguais na distribuição de renda do mundo. Segundo o último levantamento de 2008, o Brasil possui cerca de 200 milhões de habitantes, sendo o quinto maior país em população do mundo, dos quais 86% se encontram nas áreas urbanas, sendo que, como resultado de uma herança de escravidão, 26% da população ainda vive abaixo do nível de pobreza, enquanto que de forma geral a sociedade brasileira continua tendo grandes debilidades nas áreas de educação, saúde, moradia e saneamento básico<sup>1071</sup>.

Especificamente na área de saneamento, segundo dados do IBGE, 47,8% dos municípios brasileiros não possuem rede de esgotos, e apenas 20,2% dos Municípios tratam seus os respectivos despejos, enquanto que os restantes 30% dos Municípios apenas possuem o serviço de coleta, ou seja,

---

<sup>1068</sup> Dados segundo COASTWORTH, J. H. "Why is Brazil 'Underdeveloped'", *ReVista: Harvard Review of Latin America*, Brazil: History, Growth, and Equility, David Rockefeller Center for Latin American Studies, Harvard University, 2007, p. 1.

<sup>1069</sup> FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). *World Economic Outlook Database*, abril de 2008, disponível em <http://www.imf.org/>, acesso em 14 de maio de 2008. Inclusive, tendo aumentado a produção interna em 32,3% e em 47% do agronegócio (agricultura e pecuária, 3,6% ao ano).

<sup>1070</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Contas Nacionais Trimestrais-Indicadores de Volume e Valores Correntes*, disponível em <http://www.ibge.gov.br>, acesso 22 de julho de 2010.

<sup>1071</sup> Dados segundo a CENTRAL INTELLIGENCE AGENCY (CIA). *The World Factbook 2009*, de 27 de maio de 2010, disponível em <http://www.cia.gov>, acesso 22 de julho de 2010. Os dados revelam a expectativa de estudos de até os 14 anos, e a destinação de 4% do PIB para gastos nessa área, estando em 105º lugar no mundo, além da mortalidade infantil é aproximadamente de 6,35 mortes por 1.000 hab.

apenas 1/3 do esgoto coletado é tratado enquanto que o restante é despejado *in natura* nos corpos de água e no solo<sup>1072</sup>. Segundo a pesquisa do referido instituto, a situação do esgoto sanitário dos Municípios possuem um longo caminho a percorrer para atingir uma condição satisfatória. O Norte do Brasil possuiu a maior proporção de Municípios sem coleta (92,9%), sendo seguido pelo Centro-Oeste (82,1%), do Sul (61,1%), do Nordeste (57,1%) e do Sudeste (7,1 %). Observa-se ainda que a maior parte dos esgotos coletados são despejados nos rios (84,6%). Contudo, apesar da maior parte do esgoto se destinar aos rios, pela predominância do da drenagem exorréica dos rios (que deságuam para fora do continente), o destino final dos afluentes terminam por desembocar no mar, motivo pelo qual se torna importante o seu controle. Atente-se que, em 1980, havia a meta de propiciar à 65% da população o serviço de esgotamento sanitário, entretanto depois de 20 anos, em 2000 (segundo últimos dados relatados) não havia se atingido esta meta<sup>1073</sup>, situação que deve perdurar até os dias atuais.

Tudo isso corrobora para a percepção de que o Brasil é um país muito rico economicamente, mas que peca na hora de preservar os direitos básicos dos cidadãos. Este breve introito, nos espelha a situação de descaso com as políticas públicas-sociais, que diretamente se fletem no meio ambiente: aparentemente, parece-nos que seria demasiado exigir que um Estado que é incapaz de assegurar as mínimas condições básicas à 26% de sua população possa instituir tributos ambientais. Contudo não podemos excluir das políticas públicas o uso deste inovador método que vem sendo aplicado com sucesso em países desenvolvidos ao redor do mundo. Conforme estudamos, a teoria, de forma ideal, ensina que se poderiam auferir benefícios ambientais e fiscais no sistema financeiro, ao passo que a prática nos há demonstrado que o duplo benefício se concentra unicamente no âmbito ambiental, isto é, que a tributação ambiental possui apenas o benefício ambiental, pois diminui a degradação ao mesmo tempo em que arrecada recursos para este mesmo protecionismo

---

<sup>1072</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA (IBGE). *Pesquisa Nacional de Saneamento Básico 2000*, 2000, p . 41 e 42.

<sup>1073</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA (IBGE). *Pesquisa Nacional de Saneamento Básico 2000*, *cit.*, p . 43.



ambiental, já que a maioria destes tributos possuem ínfima arrecadação quando comparados ao conjunto de tributos fiscais existentes<sup>1074</sup>.

Dentro desse contexto, voltando-se para a realidade da organização do Estado, não se pode negar que o Brasil sofre por um excesso de federalismo, herança de um centralismo do século XIX que impedia que os municípios e os governos estaduais pudessem contrair empréstimos interior ou exterior, para investir em infraestruturas necessárias, como estradas, portos, em malhas ferroviárias, escolas, hospitais, redes de saneamento básico etc. Mesmo após a queda do imperialismo centralista em 1889, o federalismo excessivo aumentou as desigualdades regionais pela mal investimento público e distribuição de bens públicos, em que se criou um sul bem desenvolvido e um nordeste pobre. Sob esta perspectiva, o sistema tributário e financeiro da CF/88 teve como característica a polarização regionalista, atribuindo receitas sem atribuir encargos aos Estados e Municípios, sendo denominado por TAVARES DE ALMEIRA<sup>1075</sup> e ARRETCHÉ<sup>1076</sup> de “descentralização por ausência”<sup>1077</sup>.

---

<sup>1074</sup> Talvez em países muito desenvolvidos e com um reduzido contingente e território possam se observar o duplo dividendo das teorias econômicas, mas na realidade, em países com grande população e território, e em crescimento econômico, a expressividade desses tributos ambientais é ínfima quando comparados à tributação de rendas, patrimônio e consumo. Nesse sentido, *vid.* tópico II.1.2.

<sup>1075</sup> TAVARES DE ALMEIRA, M. H. “Federalismo e Políticas Sociais”, *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, nº 28, ANPOCS, São Paulo, jul. 1995, pp. 104-105.

<sup>1076</sup> ARRETCHÉ, M. “Mitos da Descentralização: Mais Democracia e Eficiência nas Políticas Públicas?”, *Revista Brasileira de Ciências Sociais - AMPOCS*, nº 31, ano 11, São Paulo, jun. 1996, p. 64, nota de rodapé 17.

<sup>1077</sup> Essa disparidade fiscal trazida pela CF/88 é criticada por diversos autores, que inclusive defendem a manutenção das receitas no mesmo nível, mas com a maior descentralização de competências para os Estados e Municípios. Assim, deve-se destacar que a federação não busca obrigatoriamente a auto-sustentação financeira absoluta de todos os seus entes federados: o que se buscar é minorar as heterogeneidades socioeconômicas através de um processo de desenvolvimento social.

Nesse sentido, *vid.* FERREIRA FILHO, M. G. *Constituição e Governabilidade: Ensaio sobre a (In)governabilidade Brasileira*, Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 63-66 e 137; AUGUSTO DE OLIVEIRA, F. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*, UNICAMP, Campinas, 1995, pp. 65-89; ÁLVARES AFFONSO, R. D. B. “Descentralização e Reforma do Estado: a Federação Brasileira na Encruzilhada”, *Rumos da Comissão Nacional para as Comemorações do V Centenário do Descobrimento do Brasil*, ano 1, nº 2, mar./abr., 1999, pp. 62-67 e 133 e ss; RODRIGUES AFONSO, J. R. “Descentralização Fiscal: Revendo Idéias”, *Ensaio FEE*, vol. 15, nº2, Porto Alegre, 1994, pp. 356-359; e ÁLVARES AFFONSO, R. D. B. “Descentralização e Reforma do Estado: a Federação Brasileira na Encruzilhada”, *cit.*, p. 148.

Dentro deste espectro, não há como sustentar uma descentralização de receitas, sem descentralização de encargos, como de fato vem ocorrendo no Brasil, que tem gerado uma falta de coordenação e cooperação entre a União e os entes federados. Assim, o que se exige é uma descentralização que esteja vinculada ao fortalecimento das capacidades institucionais e administrativas do Governo Federal, sendo este o nível de governo responsável por dirigir e coordenar a implementação de políticas descentralizadas pelos entes federativos<sup>1078</sup>. No Brasil, a descentralização está vinculada às questões históricas de desigualdades regionais, que nunca foram afrontadas como uma prioridade nacional.

A falta de uma política nacional de desenvolvimento gerou a denominada guerra fiscal entre os Estados para atrair novas indústrias. Assim, sob a alegação de que vão gerar mais empregos, os governos dos Estados realizam uma série de concessões, reduzindo ainda mais as receitas que antes se destinavam às políticas públicas. Desta forma, em lugar de investirem em sua população, os Estados passaram a subsidiar empresas, das quais a maioria são multinacionais<sup>1079</sup>. Com isso, de nada servem políticas de obtenção de mais recursos ou indústrias para áreas menos desenvolvidas, sem que haja uma política de desenvolvimento e orientação da despesa pública em todos os níveis, direcionada para a melhoria da qualidade de vida da população.

O papel da União é claro: deve suprir o planejamento e decisões que se fazem necessárias no plano supra-regional. Entretanto, a falta de uma correta administração tem levado à guerra fiscal, ao endividamento dos Estados, à “descentralização por ausência” de políticas sociais e à reconcentração das receitas tributárias na esfera federal, todos estes corroborando para uma falta de política nacional coordenada. Portanto, não há uma má distribuição de competências concorrentes e comuns.

---

<sup>1078</sup> ARRETCHÉ, M. “Mitos da Descentralização: Mais Democracia e Eficiência nas Políticas Públicas?”, *cit.*, pp. 52-57, 68-74 e 242-245.

<sup>1079</sup> Nesse sentido, *vid.* RODRÍGUEZ-POSE, A.; ARBIX, G. “Estratégias do Desperdício: a Guerra Fiscal e as Incertezas do Desenvolvimento”, *Novos Estudos*, nº 54, CEBRAP, São Paulo, jul. de 1999, pp. 55-71; e BERCOVICI, G. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*, Max Limonad, São Paulo, 2003, pp. 183-189.

Compreendemos que a crise tributária brasileira não é um resultado do federalismo, mas a descentralização pela falta de planejamento, coordenação e cooperação entre a União e os entes federados, *i.e.*, falta de efetividade da própria CF/88 e do federalismo cooperativo previsto nela<sup>1080</sup>.

Este regime tributário gerado por intresses políticos demonstra-se destrutivo para os interesses da sociedade e sem dúvida revelam seu impacto negativo sobre o meio ambiente, já que a produção e consumo dos recursos naturais são realizados ao menor custo para os produtores-poluidores. Portanto, a tributação ambiental surge como um novo método capaz de coibir essa produção insustentável e atribuir aos poluidores os custos de suas produções. De fato, se exigirá uma maior atenção das esferas públicas sobre os problemas ambientais, e da responsabilidade financeira dos entes públicos nos anos por vir.

Nesse contexto econômico-tributário, tentaremos adequar o nosso modelo de intervenção estatal e de tributação ambiental, que é baseado na experiência europeia das últimas décadas e que vêm se consolidando cada vez mais em nível global como um instrumento a ser desenvolvido. O fim último da tributação é o de promover a mudança de comportamentos através da conveniência econômica, tanto de produtores como de consumidores. Assim, a tributação possibilita aos agentes econômicos adequar suas instalações,

---

<sup>1080</sup> Dentro desta perspectiva, se observa que o maior problema do atraso das formas de ação regional se dá pela falta de uma autonomia no sistema federativo brasileiro, em razão da carência de um sistema tributário que o sustente. Assim, acredita-se que a revitalização das autonomias estaduais poderia ser uma saída, acabando com os desequilíbrios regionais que principalmente condenam o Nordeste, o convertendo em um território constantemente dependente da intervenção do Poder Central.

A autonomia regional nas federações fundamentam-se na pluralidade do sistema e, sem que haja uma quebra de laços com a união, se atribui às Regiões um processo autônomo que comporta vários graus de descentralização, que culmina em uma nova estatalidade participante do pacto federativo. Mas este regionalismo deve sempre manter o equilíbrio do sistema para proteger os valores institucionais da associação que representa o pacto federativo. Observe-se que com a autonomia administrativa instituída na Constituição da Itália de 1947, também houve a concessão de autonomia financeira, com a atribuição de tributos próprios e participação na receita tributária do erário, de tal forma que possa elas despende o que for necessário ao normal desempenho de suas funções.

Nesse sentido, *vid.* BONAVIDES, P. *A Constituição Aberta: Temas Políticos e Constitucionais da Atualidade*, Del Rey, Belo Horizonte, 1993, p. 53 e ss.; especialmente obras citadas em nota de rodapé 2 da p. 55; e PERGOLES, F. *Diritto Costituzionale*, vol. I, 15ª ed., Padua, 1962, p. 177. A mesma experiência se teve com a Constituição da Espanha de 1978.

atividades ou consumos para formas mais limpas e respeitosas para com o meio ambiente. Não obstante, esta intervenção deverá ser integrada com outros mecanismos estatais, especialmente os métodos diretos e complementarmente com o método híbrido do comércio de emissões. É justamente a flexibilidade da tributação extrafiscal que o torna o principal atrativo para as políticas ambientais modernas.

Nessa esteira, para poder instituir o modelo que propomos, deve-se analisar os fundamentos gerais que servem de base para tal inovação, se fazendo necessário verificar a realidade das zonas costeiras deste país, analisando primeiramente sua importância econômica, social e política, passando posteriormente para a configuração jurídica das zonas costeiras, destacando o reconhecimento constitucional e normativo da proteção ambiental nestas áreas. Posteriormente, trataremos de analisar os requisitos para a instituição de tributos ambientais no Brasil, e de que forma estão sendo aplicadas as políticas ambientais tributárias neste país, citando alguns casos concretos à título exemplificativo. Este estudo inicial servirá de alicerce para motivar a instituição extrafiscal de nosso modelo sobre emissões de efluentes despejados na zona costeira brasileira.

#### **VI.2.1. Importância da zona costeira e seu regime jurídico**

Comparado com a Europa, o Brasil é um país de dimensões proporcionais a um continente, sendo o quinto maior país do mundo no que se refere à extensão territorial, com 8.547.403,5 km<sup>2</sup>. Por ter este imenso território, possui zonas com diferentes características geográficas, ambientais, hídricas etc., havendo regiões com grande volume de água doce, como no rio Amazonas, e outras extremamente secas, como no interior do nordeste. Por outro lado, o Brasil possui um litoral com 7.367 km, representando uma das maiores áreas costeiras do mundo banhado pelo oceano Atlântico<sup>1081</sup>, representando 5% de todo território brasileiro. Esse extenso litoral, conjuntamente com sua posição geográfica, permite que este país possua um

---

<sup>1081</sup> Se for considerado o contorno da costa brasileira, ou seja, com os recortes litorâneos (baías, reentrâncias, golfões etc.), aumenta para a extensão para mais de 8.500 km.

importante destaque no cenário econômico internacional, especialmente pela extração do petróleo, sendo que estas atividades em conjunto responsáveis por 70% do PIB nacional<sup>1082</sup>. Tudo isso aliado à uma densidade demográfica média cinco vezes superior à média nacional<sup>1083</sup>, havendo efetivamente 70 milhões de habitantes na faixa de 200 km a partir do mar<sup>1084</sup> (cerca de 35% da população do país), causando uma maior demanda de bens e serviços, o que gera em consequência uma grande quantidade de despejos industriais, comerciais, domésticos e agrícolas. Além do mais, o Brasil possui quase 12% de toda água potável do planeta, comportando grande parte do Aquífero Guarani (aproximadamente 2/3), que é o maior manancial de água doce subterrânea transfronteiriço do mundo, se estendendo por Paraguai, Uruguai e Argentina<sup>1085</sup>. Esta grande capacidade hídrica produz um escoamento anual de afluente ao Oceano Atlântico de 168.790 m<sup>3</sup>/s<sup>1086</sup>, e esta grande abundância e facilidade de acesso aos recursos hídricos faz com que haja um consumo indiscriminado, sendo um dos principais motivos pelo uso desmedido destes recursos e pela produção de efluentes, alguns dos quais carregados de resíduos de agrotóxicos, adubos e efluentes indústrias, o que torna esta região muito vulnerável aos impactos ambientais.

---

<sup>1082</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA). *Geo Brasil 2002: Perspectivas do Meio Ambiente no Brasil*, IBAMA, Brasília, 2002, p. 119. Entre as principais atividades que se desenvolvem ao longo da costa destacam-se o turismo, a pesca, o lazer, o esporte, a tráfego marítimo (sendo esta favorecida pelo clima tropical, que permite que se realize durante todo o ano).

<sup>1083</sup> A densidade demográfica média da zona costeira no Brasil é de 87 hab/km<sup>2</sup>, enquanto que a média nacional é de 17 hab/km<sup>2</sup> (INSTITUTO BRASILEIRO DE MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS. *Ecossistemas Brasileiros: Costeiros*, disponível em <http://www.ibama.gov.br/ecossistemas/costeiros.htm>, acesso 09 de junho, 2010, p. 1). Não causa surpresa que as regiões costeiras sejam densamente povoadas, havendo, inclusive, uma tendência migratória populacional crescente para essa zona (cf. HINRICHSSEN, D. *Coastal Waters of the World: Trends, Threats and Strategies*, Island Press, 1998; GESAMP. "Protecting the oceans from land-based activities - Land-based sources and activities affecting the quality and uses of the marine, coastal and associated freshwater environment", *GESAMP Reports and Studies*, nº 71, 2001).

<sup>1084</sup> Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. *Ecossistemas Brasileiros: Costeiros*, cit., p. 1.

<sup>1085</sup> O território brasileiro possui grande parte do Aquífero Guarani (aproximadamente 2/3), que é o maior manancial de água doce subterrânea transfronteiriço do mundo, se estendendo por Paraguai, Uruguai e Argentina.

<sup>1086</sup> Sendo a disponibilidade hídrica total do País atinge 257.790 m<sup>3</sup>/s. Dados do. BRASIL. MINISTÉRIO DAS MINAS E ENERGIA DO BRASIL. *Mapa de Disponibilidade Hídrica do Brasil*, MME/SE/DNAEE/CGRH, Brasília, 1994.

Desde a perspectiva ecológica, a importância da região costeira no Brasil se destaca, principalmente, porque abriga diversos ecossistemas, dentre os quais estão os mangues, dunas, praias, baías, ilhas, mata atlântica, costões rochosos, recifes de corais, entre outros. Toda essa diversidade de ecossistemas abriga as mais variadas espécies de fauna e flora, se encontra ameaçada pela carência de um sistema de serviços urbanos, em especial pela contaminação gerada pela concentração demográfica e pelo grande número de complexos industriais que causam impacto no meio ambiente.

Dentro desse contexto, a principal atuação no âmbito das águas marinhas cinge à necessidade de proteção contra estas várias formas de poluição e uso insustentável deste recurso natural. Assim, o Brasil, apesar de sua grande potencialidade hídrica, trava uma batalha com a poluição, em que mais de 70% de seus rios, lagos e lagoas sofrem com a contaminação que tornam a água imprópria para o consumo humano e apenas 54% dos domicílios brasileiros possuem coleta de esgotos<sup>1087</sup>, sendo que a maior parte desta água residual tem como destino final inevitavelmente o mar. De fato, de 1994 a 2004, foi registrado um aumento de 10 vezes nos níveis de poluição costeira. Por outro lado, no período de 2004 a 2008, a presença de esgotos poluentes aumentou em 30%, acarretando uma forçosa redução na produção de pesca e mariscaria artesanal neste país<sup>1088</sup>. Sob este prisma, observamos que as regiões costeiras encontram-se esquecidas pelas políticas públicas. Apesar de sua grande importância econômica, há uma ausência de controle e fiscalização nestas regiões, em especial no que se refere aos despejos de águas residuais. Os danos ambientais consequentes desta ausência de atuação administrativa põem em risco toda a indústria da pesca, do turismo e abala o crescimento sustentável destas áreas costeiras.

A partir desta primeira aproximação sobre a zona costeira no ordenamento jurídico brasileiro, torna-se importante ressaltar aqui que o valor

---

<sup>1087</sup> Segundo estudo realizado pela DEFENSORIA DA ÁGUA. *O Estado Real das Águas no Brasil 2004-2008*, Conferência Nacional dos Bispos do Brasil, 2008, p. 13.

<sup>1088</sup> DEFENSORIA DA ÁGUA. *O Estado Real das Águas no Brasil 2004-2008*, Conferência Nacional dos Bispos do Brasil, 2008, p. 15.

econômico dos recursos naturais que compõe a zona costeira deve ser abarcado pelos mecanismos de defesa e preservação que podem promover a sustentabilidade deste ambiente, que por sua vez podem garantir a qualidade de vida do homem, das presentes e futuras gerações, considerando o perigo existencial que correm os diversos seres que compõe estas zonas. Sob este espectro, deve-se entender que a zona costeira possui um valor econômico: é por meio deste conjunto de ecossistemas que se mantêm sistemas necessários para a sociedade, sendo o substrato indispensável para as indústrias, o comércio, o turismo, a alimentação etc. Qualquer prejuízo irreparável aos ecossistemas destas regiões causam prejuízos irreparáveis ao meio ambiente e, conseqüentemente, para o homem. Nesse sentido, existe uma tensão entre a economia e a qualidade de vida do homem, ou seja, entre as atividades econômicas que precisam destes recursos para subsistir e a necessidade do ser humano em viver em um ambiente saudável. Contudo, o que se deve perceber é que os interesses econômicos não estão desvinculados dos interesses ambientais, pois se não houver de onde extrair os recursos, a atividade econômica inevitavelmente resultará abalada. Assim, o aspecto econômico deve ser controlado para promover um desenvolvimento sustentável, em que haja um balanceamento de setores produtivos e consumeristas e, como resultado, uma melhor projeção econômica para o futuro.

Determinada a importância econômica, social e política das zonas costeiras, passaremos ao estudo do seu regime jurídico, perfilando, dentro do modelo piramidal de HANS Kelsen<sup>1089</sup>, a estruturação das normas e sistemática legislativa adotada no Brasil, tratando de sua configuração constitucional e das normas infraconstitucionais que regem a matéria relacionada à zona costeira.

Ao passar para o **regime jurídico da zona costeira**, deve-se destacar inicialmente que esta classificação jurídica é importante para evitar equívocos ou imprecisões que resultem em insegurança da aplicação do instituto. Nessa planura, o art. 225 da CF/88, institui que os bens de uso comum do povo são

---

<sup>1089</sup> Cf. KELSIN, H. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 6ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1984, pp. 48 e ss.

absolutamente inalienáveis, contudo a inalienabilidade será relativa quando o bem estiver afetado para qualquer uso especial<sup>1090</sup>. Assim, a afetação constitui o fundamento da inalienabilidade e havendo desafetação do bem, este passa à esfera de disponibilidade, que pode ser regido de forma específica ou pelo regime de direito privado. Desta forma, a caracterização do bem público não está relacionado com as propriedades físicas do bem, mas sim com o seu peculiar regime jurídico<sup>1091</sup>. Relembramos que o uso comum de bem público é aquele que se exerce em igualdade de condições, por todos os membros da coletividade, sem a necessidade de consentimento de forma individualizada pela Administração<sup>1092</sup>. Com isso, os bens de uso comum do povo são considerados como aqueles recursos que tem como fim serem desfrutados pelo povo.

Nessa esteira, a CF/88, em seu art. 20, determinou que certos bens integram o patrimônio do domínio público<sup>1093</sup>, declarando que são da União os bens que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos (inciso I), incluindo dentre o rol os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva, o mar territorial, os terrenos de marinha e seus acrescidos (incisos V, VI e VII). Contudo, apesar dessa atribuição expressa de

---

<sup>1090</sup> CF/88, art. 225: "Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações".

<sup>1091</sup> Cf. já preconiza FERRAZ, S. "Desapropriação de bens públicos", *Estudos de Direito*, nº 3, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, pp. 1-24.

O que é determinado pela lei como inalienável, apenas esta pode tonar alienável. Se um bem faz parte do patrimônio público é porque trata de um interesse coletivo e não pode ser alienado. Deverá haver uma desafetação do bem de sua utilização pública, seja o bem comum ou especial, para que possa ser alienado. Com isso, as operações que dependem de bens que possuem uma finalidade coletiva, estes bens são considerados *extra commercium*, que nem mesmo a lei pode torná-los alienáveis, justamente pelo princípio constitucional do interesse coletivo. Desta forma, a operação de desafetação não é discricionária, deve ser motivada e pode ser alvo de controle administrativo e jurisdicional. Portanto, se o ato de desafetação do bem for justificado e inclusive se for um instrumento para a realização do interesse coletivo, poderá então integrar uma categoria disponível do patrimônio público (cf. FERRAZ, S. Conferência publicada na *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 21, Rio de Janeiro, s/d, pp. 18-19).

<sup>1092</sup> Nesse sentido, *vid.* estudo de RAMOS, E. S. "Aspectos gerais do patrimônio imobiliário do poder público", *Cadernos FUNDAP*, nº 17, São Paulo, 1989, pp. 16-31.

<sup>1093</sup> O rol de bens de domínio público não difere muito dos estabelecidos nos art. 4º e art. 168, da Constituição de 1967-1969. Já na Constituição de 1934, arts. 20 e 21, havia o arrolamento dos bens pertencentes à União e aos Estados, sendo mantida esta cultura nas Constituições posteriores (arts. 36 e 37, Constituição 1937; arts. 34 e 35 da Constituição de 1946; e arts. 4º e 5º da Constituição de 1967-1969).



patrimônio à União, o § 1º, do supracitado artigo, assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Com isso, destaca-se que a zona costeira é um bem de domínio público, estando desafetado, portanto, fora do mercado, justamente por ser parte do meio ambiente e bem de uso comum do povo. Esta característica determina que os elementos que compõe este conjunto de ecossistemas não é um produto destinado de forma específica à comercialização, caso contrário estaria incluído dentre uma das mercadorias passíveis de lucro e de outras finalidades antagônicas com os objetivos de políticas ambientais, a exemplo do desenvolvimento sustentável. Assim, para que haja o desenvolvimento sustentável da zona costeira, os recursos naturais que lhe pertencem devem ser corretamente utilizados e sob diretrizes devidamente coordenadas, com a apropriada administração destes bens, respeitando e se adequando às diversidades físicas, bióticas, demográficas, econômicas, sociais e culturais das diversas regiões do país<sup>1094</sup>.

À luz da normativa constitucional, a Lei nº 7.661, de 16 de maio de 1988<sup>1095</sup>, que institui o Plano Nacional de Gerenciamento Costeiro (PNGC) e dá outras providências, no parágrafo único do art. 2º determina que a **zona costeira** é o espaço geográfico de interação do ar, do mar e da terra, incluindo seus recursos renováveis ou não, abrangendo uma faixa marítima e outra terrestre, que serão definidas pelo PNGC. O *caput* do mesmo art. 2º, determina que este Plano visa orientar a utilização nacional dos recursos na zona costeira, de forma a contribuir para elevar a qualidade de vida de sua população, e a proteção do seu patrimônio natural, histórico, ético e cultural.

---

<sup>1094</sup> Nesse sentido, *vid.* a Lei nº 9.433/97, art. 3º, inciso II, que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos.

<sup>1095</sup> DOU de 18/05/1988.

Por outro lado, o art. 3º, estabelece quais os bens que compõe estas zonas de conservação e proteção, dentre os quais destacamos os recursos naturais, renováveis ou não, recifes, sistemas fluviais, praias, florestas litorâneas, manguezais, monumentos do patrimônio natural, cultural e paisagístico.

Contudo, a Lei nº 7.661/88 apenas foi regulamentada 16 anos depois, com o Decreto nº 5.300, de 7 de dezembro de 2004, que instituiu o PNGC, dispondo sobre regras de uso e ocupação da zona costeira e estabelecendo critério de gestão da orla marítima, entre outras providências. Conforme o art. 3º, do citado Decreto, “a zona costeira brasileira, considerada patrimônio nacional pela Constituição de 1988, corresponde ao espaço geográfico de interação do ar, do mar e da terra, incluindo seus recursos renováveis ou não, abrangendo uma faixa marítima e uma faixa terrestre, com os seguintes limites: I - faixa marítima: espaço que se estende por doze milhas náuticas<sup>1096</sup>, medido a partir das linhas de base, compreendendo, dessa forma, a totalidade do mar territorial; II - faixa terrestre: espaço compreendido pelos limites dos Municípios que sofrem influência direta dos fenômenos ocorrentes na zona costeira”.

Além da delimitação da zona costeira, o Decreto nº 5.300/2004 estabelece em seu art. 5º que são princípios fundamentais da gestão da zona costeira, dentre outros: a) a utilização sustentável dos recursos costeiros (inciso III); b) a integração da gestão dos ambientes terrestres e marinhos da zona costeira, com a construção e manutenção de mecanismos participativos e na compatibilidade das políticas públicas, em todas esferas de atuação (inciso IV); c) respeito à sua integridade (inciso VI); d) preservação, conservação e controle de áreas que sejam representativas dos ecossistemas da zona costeira, com recuperação e reabilitação das áreas degradadas ou descaracterizadas (inciso IX); a aplicação do princípio da precaução tal como definido na Agenda 21, adotando-se medidas eficazes para impedir ou minimizar a degradação do meio ambiente, sempre que houver perigo de dano grave ou irreversível, mesmo na falta de dados científicos completos e atualizados (inciso X); o comprometimento e a cooperação entre as esferas de governo, e dessas com a

---

<sup>1096</sup> Doze milhas náuticas correspondem a aproximadamente 22 km. Por razões históricas, é o critério adotado em muitos países, porque era a extensão do alcance do tiro de um canhão.

sociedade, no estabelecimento de políticas, planos e programas federais, estaduais e municipais (inciso XI).

Ademais, no art. 6º do citado Decreto, são delineados os objetivos PNGC, dentre os quais destacamos: a) a promoção do ordenamento do uso dos recursos naturais e da ocupação dos espaços costeiros, subsidiando e otimizando a aplicação dos instrumentos de controle e de gestão da zona costeira (inciso I); e b) o controle sobre os agentes poluidores causadores de poluição ou degradação ambiental que ameacem a qualidade de vida na zona costeira. Já no art. 7º prevê a aplicação de instrumentos de forma articulada e integrada, enquanto que o art. 8º reza sobre a instituição de leis estaduais e municipais, em seu âmbito de competência, de instrumentos de gestão, de infrações e penalidade prevista em lei, e *de mecanismos econômicos que garantam a sua aplicação*, grifo nosso (incisos III, IV e V, respectivamente).

Determinados estes fundamentos norteadores que regem as zonas costeiras, não delongaremos por mais tempo no assunto, considerando que nosso objetivo é o de apenas mostrar que a legislação constitucional e infraconstitucional brasileira determinam os parâmetros para se estabelecer uma política ambiental de proteção das regiões costeiras, e que seus fundamentos são suficientes para se estabelecer a finalidade de uma tributação extrafiscal nesse sentido, *i.e.*, há o permissivo legal-constitucional para se fazer valer a imposição ambiental sobre a degradação da zona costeira no Brasil, inclusive havendo no caso das zonas costeiras a previsão legal de se instituírem instrumentos indiretos, por parte dos Municípios e Estados, para fazer valer as políticas ambientais (cf. art. 8º, inciso V, do Decreto nº 5.300/2004).

Dentro desta perspectiva, os instrumentos que integram os sistemas jurídicos devem se adequar às novas condições e necessidades de uma civilização em constante evolução, que demanda muito mais recursos, mas ao mesmo tempo pode se valer da tecnologia para integralizar políticas racionais. O valor econômico das zonas costeiras, dentro das atribuições asseguradas pela CF/88 e da legislação infraconstitucional, devem orientar e incentivar condutas que impliquem em políticas de proteção ambiental, sem que estas representem um obstáculo para os setores da economia, sendo que a grande

dificuldade é saber como realizar esta dupla possibilidade: o progresso econômico e a manutenção do meio ambiente. Segundo nossa opinião, o uso dos métodos de intervenção de forma integrada é a melhor resposta ao uso desmedido do meio ambiente, já que agrega as qualidades de cada um dos métodos, ao mesmo tempo em que suprem as falhas de um ou outro método. Como estudado, cada método possui uma atribuição específica, mas não são absolutos, nem supõe a resposta final ao problema do meio ambiente. O que pretendemos é que a Administração faça uso de todos os instrumentos à sua disposição para que possa assegurar uma melhor intervenção neste domínio, e realize com eficiência uma atribuição que lhe é designada. Assim acreditamos que a tributação ambiental então pode surgir como um novo mecanismo no Brasil para se agregar aos demais instrumentos e fazer valer o imperativo ambiental nas políticas públicas.

#### **VI.2.2. Requisitos para a instituição de tributos ambientais no Brasil e a situação atual**

Assim, para poder identificar a possibilidade de instituir tributos ambientais, deve-se, como pré-requisito, analisar inicialmente a possibilidade de se instituírem tributos extrafiscais no Brasil. Partindo desta premissa, deve-se observar se seria possível a instituição de tributos com fins outros que não sejam apenas arrecadatórios, justamente para promover políticas públicas fundamentadas nas atuais obrigações da Administração Pública, *in casu*, como meio de proteção ambiental<sup>1097</sup>.

Como visto ao longo desta tese, em especial o tópico II.2.1., a *tributação extrafiscal* caracteriza-se por possuir outros fins que não a arrecadação para o Erário, *e.g.*, desenvolvimento setorial ou regional, para a redistribuição de renda e terrenos, defesa da indústria nacional, orientação de investimentos para setores produtivos ou mais adequados para o interesse público, entre outros. Deste modo, não se pode negar a utilidade da

---

<sup>1097</sup> Cabe ressaltar que o objetivo-fim da extrafiscalidade é permitir que o legislador tributário possa atender, dentre outras, exigências econômicas, corrigir situações sociais indesejadas, fomentar a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais, razão pela qual há uma vasta casuística a respeito do tema.

extrafiscalidade para influenciar o direcionamento das atividades produtivas, econômicas e consumeristas, guiando e incentivando comportamentos ambientalmente corretos e desincentivando as atuações nocivas ao meio natural.

Identicamente à doutrina espanhola, a doutrina brasileira também defende a possibilidade da extrafiscalidade<sup>1098</sup>. Através da tributação extrafiscal o contribuinte possui o poder de direcionar sua conduta de acordo com a lei, podendo escolher a alternativa que lhe é mais benéfica, isto é, pagar integralmente o gravame, ou pagar um gravame mais ameno ou até mesmo nenhum gravame<sup>1099</sup>. Trata-se, portanto, da preocupação em reacomodar qualitativamente a carga tributária em primeiro plano, em lugar da arrecadação<sup>1100</sup>. Assim, quando a lei cria novas incidências tributárias, ou quando gradua diferenciadamente a carga tributária, instituindo privilégios por ações ambientalmente corretas ou onerando a maior produções e consumos poluentes, o que se busca precipuamente é a finalidade de promover a defesa do meio ambiente<sup>1101</sup>.

Dentro do conceito idealizado pelas teorias econômicas de internalização dos custos sociais (externalidades negativas) pelos poluidores<sup>1102</sup> e pelo assentado princípio do poluidor-pagador desenvolvido ao

---

<sup>1098</sup> Definição baseada a partir dos ensinamentos de BEZERRA FALÇÃO, R. *Tributação e Mudança Social*, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 48.

<sup>1099</sup> Em sentido similar, *vid.* FANUCCHI, F. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. 1, 4ª ed., Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 1979, p. 56.

<sup>1100</sup> Cf. OCDE. *Écotaxes et Réforme Fiscale Verte*, *cit.*, p. 27.

<sup>1101</sup> No mesmo sentido, *vid.* DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, *cit.*, p. 71. Outrossim, como bem destaca ALONSO GONZÁLEZ, o tributo extrafiscal “quimicamente puro” é difícil de ocorrer isoladamente, sendo mais frequente tributos entrelaçados com fins fiscais e extrafiscais (ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal*, *cit.*, p. 23). A extrafiscalidade é desenvolvida baseando-se na lei, estando vinculada a idéia de liberdade de escolha: portanto, a tributação extrafiscal possui um papel chave na tarefa de garantir esta liberdade de atuação social (cf. BEZERRA FALÇÃO, R. *Tributação e Mudança Social*, *cit.*, p. 196).

<sup>1102</sup> Cf. visto ao longo do tópico II.1.2. e que ecoa na doutrina brasileira, conforme se observa na obra de DERANI, C. *Direito Ambiental Econômico*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007, p. 108.

longo das últimas décadas no universo jurídico<sup>1103</sup>, a extrafiscalidade propõe estimular condutas limpas e desestimular condutas contaminantes<sup>1104</sup>. Portanto, os tributos ambientais, dentro do contexto extrafiscal do qual fazem parte, representam a tendência em desmotivar atividades poluidoras e instituir tratamentos fiscais favorecidos para que os contaminadores sejam estimulados a adotar condutas e tecnologias ambientalmente amigáveis<sup>1105</sup>. Em suma: a

---

<sup>1103</sup> SEROA DA MOTTA, analisando uma proposta de reforma tributária no Brasil para introduzir uma legislação específica de tributação ambiental, com a aplicação do princípio do poluidor/usuário-pagador, destaca alguns aspectos importantes concernentes a sua implementação, quais sejam: a) os níveis de poluição quando forem além das normas de emissão devem configurar como um ato ilícito, não podendo haver tributação por ser tipificado como um ato ilícito; b) embora a CF/1988 preveja a contribuição ambiental como sendo de competência exclusiva da União, não impede que ela seja aplicada diferencialmente no espaço, sendo a competência exclusiva da União apenas para a iniciativa tributária; c) a importância da contribuição não é o seu âmbito arrecadatório, com um suposto destino específico, mas sim o controle do uso dos recursos naturais, e com o rateio das receitas entre os setores que necessitem dos recursos financeiros; d) em relação ao prejuízo à competitividade, aduz o autor que devem ser adotados os meios que ofereçam o menor custo de implementação, estando em jogo o conflito das metas ambientais e não o instrumento tributário, além de seguir a atual tendência de se incorporar cada vez mais a variável ambiental nas questões de comércio internacional, fazendo com que os tributos ambientais reduzissem os custos de controle ambiental, bem como causaria uma melhora da imagem do país; e) quanto aos subsídios, alega o autor que induzem a aumentos na carga fiscal e reduzem os investimentos em outros setores, onerando os contribuintes, não sendo uma medida eficaz em longo prazo, posto que estimulam as atividades intensivas que necessitam dos recursos ambientais e retardam o avanço tecnológico. (SEROA MOTTA, R. "Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira", *Revista Eco 21*, ano XIII, ed. 32, Tricontinental e Andina Cultural, Rio de Janeiro, 2003).

<sup>1104</sup> O professor DOMINGUES DE OLIVEIRA compreende que a tributação ambiental teria um duplo caráter: fiscal, arrecadando recursos para o Estado, e um extrafiscal, fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras. Segundo o autor, esta atuação possui fundamentos na doutrina kelsiana da sanção premial ou recompensatória, apoiada no princípio retributivo (*Vergeltung*). Ou seja, "o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui ou polui relativamente pouco. É essa doutrina que justifica, em geral, os incentivos fiscais, que do contrário, seriam privilégios incompatíveis com o princípio da igualdade" (DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. "Espécies de tributos", *Revista de Direito Administrativo*, nº 183, Rio de Janeiro, jan/mar 1991, pp. 38-39; e 45). Portanto, para o autor, se se mesclam os sentidos impositivo (fiscal) e seletivo (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor-pagador, a lei tributária pode realizar uma discriminação legítima entre poluidores e não-poluidores, de forma a "premiar" (sanção premial ou recompensatória, segundo HANS KELSIN), satisfazendo o espírito constitucional para a proteção ambiental (cf. art. 224 da CF/88), induzindo assim a preservação ambiental. Compreende-se então que a carga tributária simboliza o reconhecimento do Estado da relevância ambiental que terá que ser assumida, em maior ou menor medida, pelos contribuintes-poluidores.

Nesse sentido, *vid.* KELSIN, H. *Teoria Pura do Direito*, *cit.*, pp. 48-49; e MELO FILHO, A. "Teoria da sanção premial", *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará*, ano 2, nº 2, jan. 1980, pp. 170-187.

<sup>1105</sup> No mesmo sentido, MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, *cit.*, pp. 100-103.

tributação ambiental surge como forma de buscar melhorar a qualidade ambiental e desmotivar atividades danosas ao meio ambiente, através da promoção de um uso eficiente dos recursos naturais pelo incremento do preço das atividades nocivas ao meio natural, atribuindo os custos sociais aos promotores desta degradação<sup>1106</sup>.

Reconhecida a possibilidade de se instituírem tributos extrasfiscais, cabe analisar o **poder de tributar**. No Brasil, as unidades da federação possuem autonomia administrativa, política e financeira, sendo que estas autonomias estão associadas com a capacidade de auto-organização formam o sistema federativo; ou seja, a autonomia financeira é um dos pilares sobre o qual repousa o sistema federativo. Contudo, a autonomia financeira que é conferida à União, Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros não se identifica com a soberania<sup>1107</sup>, sendo este um dos princípios estruturais que são estabelecidos na CF/88, art. 18, c/c art. 37, § 8º, c/c art. 34. Esta determinação de autonomia financeira delimita o sistema de receitas e de despesas, visando trazer o poder para perto do cidadão<sup>1108</sup>. Assim, o poder de tributar se revela como a parte do financiamento que se dá por meio de instrumentos tributários<sup>1109</sup>. Portanto, o sistema de financiamento constitui uma das partes que integram a autonomia financeira das entidades federadas. Esta autonomia se determina pela fixação constitucional de competências, pela delimitação de recursos que configuram a autonomia e pela fixação dos limites competências, como passamos a analisar.

---

Destaque-se ainda que Alejandro Altamirano releva que é melhor incentivar que penalizar, ou seja, é melhor estimular o investimento no controle da poluição do que sancionar com penalidades "cuja exigência tem por efeito asfixiar a atividade industrial, quando não criam elas um clima de incerteza sobre as consequências da sua execução" (CLAUDIO ALTAMIRANO, A. "La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente: Eco Tributación", *Anales de las XXVII Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1994, p. 17).

<sup>1106</sup> Vid. este assunto na doutrina brasileira através do trabalho de TIOMNO TOLMASQUIM, M. "Perspectivas do Uso de Instrumentos Fiscais para a Proteção do Meio Ambiente no Brasil", *Seminário Regional sobre Gestão Ambiental Urbana* (Banco Mundial/EDI-SEMA) Rio de Janeiro, 01 a 08 de outubro de 1995, p.2.

<sup>1107</sup> Igualmente ao que veio a ser reconhecido na STC de 2 de fevereiro de 1981, que esclarece: "autonomia não é soberania", mas sim que "faz referência a um poder limitado".

<sup>1108</sup> GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y Financiación Autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 15.

<sup>1109</sup> No caso espanhol, em relação às CCAA, vid. STC 37/1987, F 13, já tratado no tópico II.2.2.

Inerentemente ligado ao conceito de Estado Federal<sup>1110</sup>, a distribuição de poderes pela CF/88 traz consigo dificuldades para identificar quais matérias devem ser de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De forma geral, observa-se que as competências são divididas segundo a “predominância do interesse”, ou seja, caberá à União as competências relacionadas com matérias em que se predomina o interesse geral ou nacional, enquanto que aos Estados são atribuídas matérias em que se predomina o interesse regional e aos Municípios as matérias de interesse local<sup>1111</sup>. Não obstante a existência deste esquema, existe a dificuldade de se identificar no Federalismo brasileiro, assim como qualquer Estado moderno, quais são os interesses gerais, regionais e locais, visto que muitas vezes estão interligados, *e.g.*, saúde, educação, proteção ambiental. Nesta complexa relação, a CF/88 adotou um sistema inter-relacionado de competências, elencando os poderes da União nos arts. 21 e 22, os poderes remanescentes dos Estados no art. 25, §1º, e os poderes dos Municípios no art. 30. Ademais, houve uma designação de competências privativas, com reservas específicas as entidades federativas, além de possibilidades de delegação e de atuação conjunta entre as entidades, seja através da competência concorrente ou da concorrência suplementaria.

Desta forma, as entidades possuem direitos e deveres administrativos e legislativos em seu espaço territorial, sendo a definição das formas de obtenção de recursos, que garante a autonomia das entidades federativas,

---

<sup>1110</sup> Para uma melhor compreensão por parte dos leitores extrajeitos, cabe-nos abrir um breve parêntese para tratar da organização política brasileira. Assim, o Brasil é uma república federativa constitucional presidencialista, que é composto por 26 Estados, pelo Distrito Federal e 5.561 municípios, todos estes distribuídos ao longo de cinco regiões (Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Centro-Oeste). Esta república é governada pela CF/88, que organiza o Estado brasileiro e dividindo-o nos três poderes tradicionais (executivo, legislativo e judiciário), conferindo ao executivo a chefia do governo. Havendo sido adotado o sistema de governo presidencialista, o presidente da República acumula as funções de chefe de Estado e de governo. O poder executivo é exercido na União pelo presidente da República, com o auxílio dos ministros e secretários que ele nomear. Já o poder executivo dos Estados é exercido pelos governadores, com o auxílio de seus vice-governadores e secretários, enquanto que o poder executivo municipal é exercido por prefeitos, e seus respectivos vice-prefeitos e secretários. Por outro lado, o poder legislativo está incumbido de elaborar as leis que regulamentam o país, determinando as ações do executivo e fundamentando as decisões do judiciário. O poder legislativo possui três níveis, quais sejam: o Congresso Nacional (bicameral, formado pelo Senado, com 81 membros, e Câmara dos Deputados, com 513 membros), Assembleias Estaduais (formados pelos deputados estaduais) e as Câmaras Municipais (compostas pelos vereadores). Cada uma destes níveis legislativos delibera sobre questões específicas dentro de sua esfera de atuação.

<sup>1111</sup> Cf. AFONSO DA SILVA, J. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, cit., pp. 477-478.



definidas através da CF/88. A partir desta dependência dos entes regionais e locais à União, com a transferência de responsabilidades pela falta de receitas, que os Estados e Municípios exoneram-se da efetivação de políticas públicas e se abstém da responsabilidade pela ausência de desenvolvimento em seus âmbitos. Assim, acreditamos que para se gerar uma autonomia real dos entes federados, devem haver ingressos suficientes para fazer frente às competências que lhes foram conferidas, servindo de garantia para o recebimento incondicionado de recursos<sup>1112</sup>.

Nessa planura, a CF/88 tentou garantir que houvesse recursos necessários para as funções da União e propiciou um mínimo existencial aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, através de uma “divisão horizontal de rendas”, com a outorga de competências tributárias às entidades da federação (arts. 153 a 156). Assim, com a Constituição foi atribuído a cada uma das entidades públicas o poder tributário para a criação, lançamento e cobrança de seus próprios tributos, de forma exaustiva e completa, primando pela independência em matéria de tributação.

Não obstante, pela situação de desigualdade que assola as diversas regiões, principalmente causada pela arrecadação direta insuficiente, se instituiu uma técnica de “divisão e distribuição vertical de rendas”, com as transferências intergovernamentais da União para os Estados, Distrito Federal (art. 157, CF/88) e Municípios (art. 158, CF/88) da sendo estas transferências obrigatórias, diretas e não-vinculadas<sup>1113</sup>. A realidade brasileira revela uma

---

<sup>1112</sup> LEITE LOBO, R. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*, Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2006, p. 68.

<sup>1113</sup> É notória a existência de uma hipossuficiência na arrecadação total dos Estados e Municípios, que dependem da constante transferência da União. Segundo os últimos dados revelados pela Receita Federal, no documento Carga Tributária no Brasil, em 2005, a arrecadação de tributos no Brasil foi de 724.113 bilhões de reais, equivalente a 37,37% do PIB (de 1.937.598 bilhões de reais). Deste total, a União arrecadou e administrou 70,04%, os Estados 25,75% e os Municípios 4,20%. Por outro lado, na repartição da carga tributária pelas transferências constitucionais, observa-se que em 2005 a União ficou com 57,89% da receita tributária, enquanto que os Estados e Municípios, após a realização das transferências ficaram com 25,75% e 16,35% do total arrecadado no país. Observa-se que os Municípios perceberam transferências da União e dos Estados superiores a suas próprias arrecadações: enquanto tiveram uma arrecadação própria de 25,71%, receberam 32,29% da União e 42% dos Estados. Estes dados demonstram a hipossuficiência dos Municípios em relação aos outros entes federativos, situação que também se reproduz no âmbito dos Estados. Enquanto os Estados tiveram uma arrecadação própria de 73,33%, receberam 26,67% por meio de transferência da União (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 15: Carga Tributária no Brasil – 2005*, Brasília, 2006, p. 03 e ss.).

situação de hipossuficiência arrecadatória dos Estados e Municípios que vem se perpetuando ao longo dos anos, em que se demonstra uma nítida dependência da União para que possam fazer frente aos gastos demandados em cada uma destas regiões. Desta forma, o que se torna necessário é que haja uma reformulação no atual sistema de arrecadações para que os Estados e Municípios possam atingir de forma plena sua autonomia financeira, para que finalmente obtenham de forma efetiva sua autonomia político-administrativa<sup>1114</sup>.

Poderíamos incorrer no erro de querer atribuir à tributação ambiental uma finalidade fiscal para buscar um equilíbrio nas arrecadações (como defendem os economistas e como muitas vezes estão sendo aplicados na Espanha e na UE<sup>1115</sup>), contudo este posicionamento está fora de cogitação, uma vez que reafirmamos que o objetivo dos tributos ambientais nasce de uma situação *sui generis* para combater o uso indiscriminado dos recursos naturais, e não com a finalidade fiscal de arrecadar para os cofres públicos. Acreditamos que é justamente neste ponto que a tributação ambiental possa ser enquadrada dentro do sistema tributário brasileiro: através do reconhecimento da necessidade em se permitir que os agente econômicos possam decidir sobre a viabilidade de manter uma atividade poluente, suportando a carga tributária ambiental, ou mudar seus comportamentos para formas mais ambientalmente corretas. A extrafiscalidade ambiental não trará uma emancipação fiscal dos Estados e dos Municípios, como muitos teóricos há muito tempo defendem, visto que a nova arrecadação vinculada ao propósito ambiental não se preocupa com o valor da arrecadação, mas sim com a motivação em se evitar

---

<sup>1114</sup> Obviamente que defendemos a manutenção da transferência financeira para regiões do país em que se torna necessário pelas desigualdades sociais e econômicas, mas que isso não justifica a omissão dos entes Estaduais e Municipais em buscar arrecadação para fazer frente às suas despesas.

<sup>1115</sup> Muitas vezes a proteção do meio ambiente tem sido utilizado como desculpa para justificar a implantação de tributos, os quais exigem um grande esforço para se encontrar um elo com a proteção ecológica (*vid.* JIMÉNEZ COMPAIRED, I. "La fiscalidad ambiental en Aragón", *cit.*, p. 13).

os efeitos daninhos ao meio ambiente<sup>1116</sup>. Assim, observa-se que há um amplo campo que ainda pode ser explorado pela tributação no Brasil, especialmente no campo extrafiscal, sendo mais um alicerce para os defensores uma reforma tributária no Brasil.

Nesse sentido, reafirmando a possibilidade e viabilidade de se instituir tributos extrafiscais com fins ambientais no Brasil, e fixada a realidade do poder tributário no Brasil, passamos ao seu reconhecimento no contexto legislativo-jurídico brasileiro, verificando a **dupla competência** necessária para sua instituição, *i.e.*, a material e tributária.

Primeiramente, vislumbra-se que o meio ambiente possui papel de destaque como sendo um interesse fundamental e coletivo constitucionalmente protegido pelo Estado: a CF/88 consagra a importância e proteção do meio ambiente em diversos dispositivos, em especial no Capítulo VI, do Título VIII, da CF/88. Neste capítulo, o art. 225 expressamente assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, compelindo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as gerações atuais e futuras<sup>1117</sup>, semelhantemente ao art. 45 da Constituição Espanhola. Por outro lado, não se pode esquecer que no Título VII, da CF/88, “Da Ordem Econômica

---

<sup>1116</sup> Fazemos nossas as palavras de RICHARD BIRD, em que defende que os governos regionais possuem significantes despesas sob suas responsabilidades e qualquer relação entre os diferentes níveis de governo subnacionais precisam de uma ponderação cuidadosa. Segundo o autor, o modelo convencional de atribuição de tributos é inapropriado para países que possuem governos subnacionais. Assim, os tributos subnacionais devem primeiro permitir arrecadação suficiente para que as unidades subnacionais mais ricas sejam essencialmente autônomas, do ponto de vista fiscal. Também, devem impor a responsabilidade fiscal à margem dos governos subnacionais e qualquer transferência da União para governos subnacionais realizadas com o objetivo de equalização regional nesse sistema deve ser claramente marginal (cf. BIRD, R. *Rethinking Subnational Taxes: a New Look at the Assignment*, IMF Working Paper, WP/99/165, out. 1999, p. 5 e ss.).

<sup>1117</sup> Atente-se que a legislação infraconstitucional, Lei 6.938/81, em seu art. 4º, inciso VII, institui que a Política Nacional do Meio Ambiente deverá visar “à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”. Será considerado poluidor-pagador aquele que puder controlar as condições que ocasionam a poluição, mediante adoção de medidas que previnam ou evitem sua ocorrência.

Para CAMPOS DE ARAUJO et al. o princípio do poluidor-pagador e a tributação ambiental possui respaldo no art. 225, §3º, CF/88, que determina *in verbis*: “As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”. (cf. CAMPOS DE ARAUJO, C; REIS FERREIRA, M. I.; CASTILHO RODRIGUES, P. e MARQUES DOS SANTOS, S. *Meio Ambiente e Sistema Tributário: Novas Perspectivas*, SENAC, São Paulo, 2003, p. 77).

e Financeira”, entre outras normas, em seu art. 170, inciso VI, estabelece a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”<sup>1118</sup>. Ou seja, este dispositivo busca um equilíbrio do desenvolvimento econômico sustentável, incorporando em seu íntimo o princípio do poluidor-pagador, sendo obrigação do Estado intervir na economia para fixar diretrizes dentro de níveis aceitáveis de danos ao meio ambiente.

Assim, havendo um interesse ambiental a ser protegido e sendo o instrumento tributário um meio para atingir este fim, deve-se concluir que para a instituição de um tributo ambiental, igualmente ao que ocorre na Espanha, se exige uma dupla competência: uma material e outra tributária. De forma geral, a competência material se resume na competência ambiental, apesar de estar relaciona com outras, a exemplo da competência sobre bens de domínio público, saneamento, fornecimento de energia, água etc., dependendo do problema ambiental que a figura impositiva visa atacar. Por outro lado, a competência tributária concerne à possibilidade de se criar tributos extrafiscais-ambientais e, diante desta possibilidade, deve-se verificar a distribuição desta competência entre os entes públicos (que no Brasil são: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – art. 18, da CF/88).

No que se refere à **competência ambiental**, o art. 23 da CF/88 institui a competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para proteger bens de valor histórico, artístico e cultural, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos (inciso III); proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (inciso VI); preservar as florestas, a fauna e a flora (VII); e inclusive de melhorar as condições de saneamento básico nas moradias (inciso IX). Dentro deste arcabouço legislativo, averígua-se que todos os entes da Federação devem zelar pela proteção do meio ambiente na forma preconizada pelo mencionado artigo e, em consequência, pelas zonas costeiras.

---

<sup>1118</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19.12.2003.

Por outro lado, os incisos I, VI e VII, do art. 23, da CF/88, atribui à União, Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito urbanístico, florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição, e proteção do patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico. Apesar de não estar integrado dentre os atribuídos para legislar sobre estas matérias, os Municípios também possuem competência para legislar sobre matéria ambiental, tanto pelo permissivo do art. 23, supramencionado, como pelo art. 30, incisos I e II, da CF/88, que confere a estas entidades políticas suplementar a legislação federal e a estadual, no que for de interesse local<sup>1119</sup>.

Dentro deste emaranhado de competências ambientais que se irradiam sobre as mais diversas questões de outra natureza (por uma inquestionável multidisciplinaridade inerente), deve-se simplificar a matéria ao ponto crucial que cinge o imposto sobre efluentes ao mar, ou seja, ao âmbito ambiental. Neste escopo, no sistema de repartição de competências em matéria ambiental, a competência é concorrente em que à União cabe dispor de normas gerais aplicáveis a todos os entes federativos (art. 24, §1º), sendo que estas normas não poderão ser contraditórias as normas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Não obstante, a competência da União para editar normas gerais ambientais não retira a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios para estruturarem, segundo critérios próprios, seus sistemas administrativos de proteção ambiental. Os Estados terão responsabilidade sobre o interesse regional, enquanto que ao Município caberá o interesse local, ao passo que ao Distrito Federal incumbirá exercer as competências estadual e municipal<sup>1120</sup>.

---

<sup>1119</sup> Nesse sentido, *vid.* MUNIZ, I; VASCONCELOS FALCÃO, M. "Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências", *Direito Tributário Ambiental*, coord. Breno Ladeira Kingma Orlando et al., Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2006, p. 135.

<sup>1120</sup> LEME MACHADO adverte que a competência concorrente pode ser exercida não somente para a elaboração de leis, mas de decretos, resoluções e portarias (LEME MACHADO, P. A. *Direito Ambiental Brasileiro*, 18ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010, p. 85).

Quando a União não ditar normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades (art. 24, §3º), sendo esta competência limitada territorialmente e hierarquicamente, ou seja, não pode ultrapassar o interesse do próprio Estado e em caso de norma federal superveniente, deverá se ajustar aos limites impostos por esta<sup>1121</sup>. Cabe ressaltar que qualquer ente da Federação poderá aplicar a legislação de outro sem que isso se configure como uma violação de autonomia de cada pessoa política. Por outro lado, o poder de polícia ambiental pode ser exercido por todas as pessoas políticas de acordo com o âmbito espacial do interesse público a ser protegido em consideração ao fato de que todos os entes da Federação têm competência administrativa comum para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas<sup>1122</sup>. Portanto, a abrangência legislativa do poder de polícia vai variar de acordo com o interesse tutelado, cabendo de forma concreta ao responsável pela prestação do serviços público de proteção<sup>1123</sup>. No caso do nosso modelo de imposto ambiental isto significa que mesmo que o tributo venha a ser instituído pela União, poderão os Estados e Municípios aplicar o mesmo, sem que isto

---

<sup>1121</sup> De fato, será suspensa a eficácia da lei estadual que for contrária à lei federal (art. 24, §4º).

<sup>1122</sup> MILARÉ, E. *Direito do Meio Ambiente: a Gestão Ambiental em Foco*, 6ª ed., 2009, p. 284.

<sup>1123</sup> Cf. RIBEIRO BASTOS, C.; e GANDRA MARTINS, I. *Comentário à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 2004, p. 44.

Cabe ressaltar que na repartição de competências administrativas e legislativas, a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional de Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, em seu art. 6º, institui que o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA), o qual por sua vez cria o Conselho Nacional de Meio Ambiente (CONAMA) como o órgão deliberativo e consultivo de âmbito federal, tendo entre outras atribuições a de deliberar sobre normas e padrões compatíveis com o meio ambiente ecologicamente equilibrado e essencial à sadia qualidade de vida. Por outro lado, o artigo atribui ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) a função de executar, como órgão federal, a política e diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente. Também é estabelecido no referido artigo que dentro do Sistema Nacional do Meio Ambiente se integram os órgãos seccionais, no âmbito estadual, sendo estes responsáveis pela execução de programas, projetos e pelo controle de fiscalização de atividades capazes de provocar a degradação ambiental e os órgãos locais, que serão criados pelos Municípios, com a atribuição de controlar e fiscalizar as atividades relacionadas ao meio ambiente no espaço local de atuação administrativa.

represente uma violação da autonomia destes, desde que esta aplicação esteja dentro do seu âmbito territorial e competencial<sup>1124</sup>.

Portanto, em síntese, a competência ambiental é via de regra comum entre as entidades federativas (art. 23, incisos VI e VII, CF/88), havendo competência legislativa concorrente (art. 24, inciso VI, CF/88), cabendo à União (por sua posição de supremacia na proteção ambiental) editar normas gerais, de cunho nacional, vinculante para Estados, Distrito Federal e Municípios. O objeto da tutela ambiental, dentro das competências atribuídas pela Constituição, possibilita que as entidades federativas possam, através do legislador ordinário e na esfera de sua competência, adotar diversas políticas públicas e instrumentos para cumprir o dever constitucional de defesa e preservação do meio ambiente, incluindo dentre estas medidas a tributação ambiental.

Por outro lado, para compreender a **competência tributária**, deve-se analisar a descentralização do Poder Político na esfera tributária, ou seja, a atribuição de poder que Constituição e suas respectivas Emendas designam para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, estas unidades da federação possuem autonomia administrativa, política e financeira, sendo que estas autonomias estão associadas com a capacidade de auto-organização formam o sistema federativo. Como se sabe, a Federação seria a união de diversos Estados, mas no Brasil, além desses Estados, existem o Distrito Federal e os Municípios.

Todas estas características se manifestam no campo tributário como o poder de tributar, que é sinônimo de competência tributária. Assim, a

---

<sup>1124</sup> As *competências para instituir tributos ou legislar sobre tributos*, é a denominada competência propriamente dita, que é indelegável (7º, do CTN), portanto, somente pode ser criado pelo titular da competência. A instituição do tributo é facultativo (art. 8º, do CTN) e não pode outra entidade se apropriar dessa competência, portanto, é inapropriável (e.g., impostos sobre grandes fortunas, o IGF, art. 153, VII, da CF/88, que não foi instituído pela União, e nem por isso as outras entidades não poderão o instituir). Deve-se abrir um parêntese aqui para elucidar que não se confunde o titular da competência para a instituição do tributo com a capacidade de exigí-lo por parte do sujeito ativo (que engloba fiscalizar, arrecadar e executar), conforme o art. 119, do CTN. Desta forma, o titular da competência e o sujeito ativo podem ou não coincidir, sendo que a função de instituir é indelegável, mas a função de ser sujeito ativo é delegável a outra pessoa jurídica de direito público (art. 7º, do CTN). Portanto, as funções de fiscalizar, arrecadar e executar são delegáveis a outra pessoa jurídica de direito público, entretanto, pode haver um cometimento de encargo para pessoas de direito privado para a função de arrecadar o tributos (art. 7º, §3º do CTN).

manifestação deste poder de tributar se dá por meio de Lei, sendo o exercício desta potestade facultativo; a entidade cria o tributo se quiser. Nessa esteira, quando se determina que a CF/88 ou as Emendas Constitucionais atribuem competência, nada mais é do que a típica repartição de competências tributárias, sinônimo do Poder de Tributar, que é repartido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios. O exercício do poder se dará por meio de Lei, que instituirá o tributo, sendo uma faculdade da autonomia política, desde que se observem os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. A Lei que institui o tributo deverá obrigatoriamente conter os elementos estruturais, quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo. Além do mais, esta competência tributária é indelegável (somente o titular pode criar o tributo), bem como deverá obedecer à Lei complementar federal que estabelece as normas gerais, havendo assim uma hierarquia material e não formal, pois a Lei que institui o tributo deverá obedecer às normas gerais (a Lei estabelece o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e sujeito passivo, deverá obedecer a norma geral). A Lei que institui o tributo, poderá tanto ser instituído por Lei complementar<sup>1125</sup> ou por Lei ordinária, e deverá obedecer obrigatoriamente a Lei complementar, que se materializa no Código Tributário Nacional brasileiro (CTN), Lei 5.172<sup>1126</sup>, de 25 de outubro de 1966<sup>1127</sup>.

---

<sup>1125</sup> Por outro lado, o art. 146, inciso I, CF/88, determina que compete a Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência (e.g., imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação – ITCD, art. 155, § 1º, inciso III, CF/88, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior). Ou seja, a Constituição atribui competência e a Lei Complementar federal soluciona os conflitos. Já o art. 145, inciso II, CF/88, estipula que a Lei Complementar federal regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, isto é, devem obedecer aos princípios tributários (legalidade, não retroatividade da lei, não-confiscatoriedade, não pode se aplicar a fatos anteriores, não pode ser cobrado no mesmo exercício - anterioridade) e as imunidades (e.g., art. 150, VI, alínea c, que veda a instituição de impostos sobre entidades sem fins lucrativos - c/c art. 14, do CTN). Assim, a Lei Complementar possui três funções no âmbito tributário: a) solucionar conflitos de competência; b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, incisos I, II e III, da CF/88).

<sup>1126</sup> DOU de 27/10/1966.



Nesse contexto, o art. 146, III, da CF/88, determina que compete à Lei complementar Federal estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, assim como estabelecer os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos Federais, Estaduais e Municipais descritos na Constituição<sup>1127</sup>. Neste toar, no que se refere a competência para legislar sobre Direito tributário, o art. 24, da CF/88, estabelece a competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal (restando, portanto, excluídos os Municípios<sup>1129</sup>), devendo estes entes agir conjuntamente. À União cabe estabelecer as normas gerais por Lei Complementar, como visto anteriormente, já aos Estados e ao Distrito Federal cabe suplementar as normas gerais em matérias de seu interesse<sup>1130</sup>. Não obstante, se a União não estabelecer normas gerais, diante dessa omissão, os Estados passam a exercer a competência legislativa plena, cf. art.

---

<sup>1127</sup> Contudo, deve se ressaltar que o CTN nasceu em uma época em a Constituição Federal de 1946 exigia que a norma geral tributária se instituisse por meio de Lei ordinária. A matéria era tratada por meio de lei ordinária, entretanto, com a Constituição Federal de 1967, a norma geral passou a exigir Lei Complementar, havendo a sua recepção pela nova Constituição devido a sua matéria, exigindo, no entanto, que a partir 1967 qualquer alteração na CTN se desse por meio de Lei Complementar. Em síntese, o CTN é uma Lei formalmente ordinária e materialmente complementar, porque apesar de ser uma Lei Ordinária, foi recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Constituição de 1967 e somente pode ser modificada a partir de então por Lei complementar.

<sup>1128</sup> A União não institui o tributo, mas define apenas normas gerais/diretrizes a serem seguidas pelo tributo. Por exemplo, o Imposto sobre Patrimônio Territorial Urbano (IPTU), que é de competência do Município, obedece à definição de fato gerador da norma geral, o art. 34 da CTN, que determina que o fato gerador do IPTU é a propriedade, posse ou domínio útil, de imóvel por natureza ou ascensão física, localizada na zona urbana do Município; além do mais, a Lei do Município poderá se valer da norma geral de caráter geral ou parcial. Assim, quando o CTN define o fato gerador, e.g., do IPTU, apenas está definindo normas gerais, atingindo todas as esferas de poder, sendo por isso que está excluída a alíquota, apenas em alguns casos quando define as alíquotas mínimas e máximas.

<sup>1129</sup> Deve-se atentar para o art. 30, inciso II, da CF/88, que estipula que cabe ao Município suplementar a legislação federal e a estadual no que couber, entretanto isso não significa que possa estabelecer normas gerais, mas sim apenas normas de interesse local. Portanto, o Município não tem competência concorrente, porque não está no art. 24, da CF/88.

<sup>1130</sup> MUNIZ, I; VASCONCELOS FALCÃO, M. "Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências", *cit.*, p. 139.

24, § 3º, CF/88<sup>1131</sup>. Entretanto, deve-se atentar que se houver superveniência de norma federal, a lei estadual será suspensa (art. 24, § 4º, CF/88).

Assim, a CF/88 distribui a competência tributária para todas as pessoas políticas, *i.e.*, para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, contudo a competência para instituir impostos é taxativa. A repartição de competências pela CF/88 para se instituir impostos é privativa, havendo exclusividade por

---

<sup>1131</sup> Atente-se que a competência tributária compreende a competência legislativa plena, que compreende instituir, majorar ou minorar, conceder isenção no tributo (cf. art. 6º, do CTN). Assim, a repartição da receita do produto arrecadado, não significa a transferência da competência (*e.g.*, imposto territorial rural - ITR, que determina a repartição aos Municípios de 50% do produto arrecadado). Há a má redação no art. 6º, parágrafo único, do CTN, quando determina que “os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”, o que leva o jurista muitas vezes ao engano.

Por outro lado, no Direito tributário, *competência comum* significa que não há rol definido para a criação de taxas e contribuição de melhoria, dependendo do interesse na prestação do serviço ou para a realização da obra, será limitada a competência administrativa para a prestação do serviço e para realizar a obra, portanto, não quer dizer que qualquer um pode criar taxas ou contribuições de melhoria quando bem entender: somente quem tem interesse na prestação do serviço que poderá criar a taxa ou para a realização da obra no caso da contribuição especial.

Quando o rol for definido, se denomina competência *privativa* ou *exclusiva*. No Direito Constitucional distingue exclusiva e privativa: no art. 21, CF, a competência exclusiva é igual a indelegável, e o art. 22, CF, a competência privativa é delegável. No Direito Tributário ambas são indelegáveis e não há diferença como ocorre nos impostos, empréstimo compulsório e contribuições sociais (*e.g.*, Imposto sobre Grandes Fortunas, contribuições previdenciárias dos Estados e Municípios). Ainda, o art. 154, inciso I, CF, determina que a União poderá instituir mediante Lei Complementar impostos não previstos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (atente-se que o artigo menciona que “não tenham fato gerador *ou* base de cálculo”, entretanto esse “ou” possui função de “e”). A não-cumulatividade é o princípio que evita o efeito cascata, determinando que quando dois impostos possam incidir várias vezes sobre a mesma mercadoria nas várias etapas de um processo econômica, via de regra tributos plurifásicos, ou seja, determina que o contribuinte pode abater em cada operação tributada o montante do imposto já recolhido nas operações anteriores (*e.g.*, IPI, ICMS). Assim, o art. 154, da CF/88, trata da *competência tributária residual* para a instituição do imposto e contribuições sociais pela União. A competência residual na contribuição social, instituída pelo art. 195, §4º, CF/88 determina que a União pode instituir uma nova contribuição social para o custeio da seguridade, além das previstas, através de Lei Complementar, não cumulativa, podendo haver a identidade de fato gerador e base de cálculo (inclusive com um imposto já existente).

Por fim, o art. 147, da CF/88, institui a *competência cumulativa*, “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. Competência extraordinária para a criação de imposto de guerra (art. 154, II, CF/88, e (art. 76, do CTN), sendo o fato gerador exigido em caso de guerra externa ou sua iminência, podendo neste caso haver o mesmo fato gerador que outro imposto, sendo instituído por Lei Ordinária, não possuindo receita vinculada e nem prazo determinado. Deve-se destacar que o fato gerador deste imposto é qualquer um, consistindo a guerra ou sua iminência é a circunstância autorizadora. O mesmo ocorre com o empréstimo compulsório, entretanto, a diferença é que no empréstimo compulsório poderá haver qualquer fato gerador, portanto, abrange outras circunstâncias, a quantia arrecadada será devolvida, somente será instituído mediante Lei Complementar, possuindo receita vinculada e sendo estabelecido por prazo determinado (art. 15, do CTN). Atente-se que pode haver o imposto e o empréstimo por guerra simultaneamente.

parte dos entes federativos. Há a tipificação de situações materiais (fatos geradores) que servirão de suporte para a incidência do gravame, outorgando apenas à União a competência para criar impostos segundo as situações materiais descritas no art. 153, enquanto que aos Estados e Distrito Federal se destinam as matérias do art. 155 e aos Municípios e Distrito Federal o estabelecido no art. 156<sup>1132</sup>.

Nesse sentido, a competência tributária no sistema tributário brasileiro não permite inovações por parte do legislador infraconstitucional, posto que os entes federativos somente poderão exercer as competências tributárias que lhes forem determinadas pelo Poder Constituinte, sendo a CF/88 exaustiva no trato da matéria tributária. Portanto, a instituição de tributos apenas poderá ser realizada quando for prevista expressamente pela CF/88, excepcionando a hipótese da competência residual designada à União, que permite que este ente institua através de Lei complementar impostos não previstos, ou seja, que não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos já

---

<sup>1132</sup> Cf. AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 97.

Assim, conforme art. 156 e seus incisos, ao Distrito Federal e aos Municípios cabe instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*, serviços de qualquer natureza não compreendida no art. 155, II, definidos em Lei complementar (*i.e.*, "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"). Por outro lado, o art. 155 e seus incisos, determinam que aos Estados e ao Distrito Federal competem instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, propriedade de veículos automotores. À União compete instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais e nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural, grandes fortunas (todos estes determinados pelo art. 153 e seus incisos).

Também, não se pode esquecer que a União poderá exigir imposto extraordinário em caso de guerra externa ou sua iminência (por guerra externa deve-se entender aquela em que o Brasil participe, diretamente, ou a situação de beligerância internacional que provoque detrimientos ao equilíbrio econômico-social brasileiro, cf. BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, cit., p. 529), compreendidos ou não em sua competência tributária (art. 154). Isto é, verificado o estado de beligerância, essa competência extraordinária pode ser exercida pela União para instituir impostos, mesmo que tenham como fatos geradores situações e matérias previstas para a criação de impostos estaduais e municipais, devendo estes ser gradativamente eliminados do sistema jurídico depois de cessadas as causas de sua criação. Esta hipótese resta excluída de nossa proposta, considerando que a aplicação de nosso modelo visa se infiltrar no sistema tributário independentemente de qualquer situação especial.

instituídos constitucionalmente (art. 154, inciso I, CF/88)<sup>1133</sup>. Conforme comenta ANGEIRAS FERREIRA<sup>1134</sup>, esta é a constituição mais rígida e exaustiva que se tem conhecimento. Assim, dentro dos limites do poder de tributar, a tributação ambiental não vem discriminada dentro da Constituição brasileira como um dos impostos que pode ser instituído pelos entes Federativos, o que obriga a criação de uma autorização legal por meio de Lei complementar.

Entretanto, por uma interpretação sistemática da CF/88, chega-se a conclusão de que, apesar de não se prever expressamente a possibilidade de instituição de tributos ambientais, todos os mecanismos estão à disposição do legislador para promover as alterações necessárias para incorporar esta forma de intervenção a favor do meio ambiente. Assim, o uso da tributação como ferramenta de atribuir os custos ambientais causados por instalações, atividades ou consumo degradantes, não encontra qualquer impedimento na ordem constitucional e, até mesmo, é incentivado, conforme observado pelos dispositivos normativos citados<sup>1135</sup>.

Nesse sentido, no plano prático a instituição e criação de tributos ambientais pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios somente poderá ser realizada através de uma simples adequação na legislação

---

<sup>1133</sup> CF/88, art. 154: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]"

<sup>1134</sup> ANGEIRAS FERREIRA, L. *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, dir. Miguel Buñuel González e Pedro M. Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 18, Madrid, 2003, p. 19.

<sup>1135</sup> Como visto, a intervenção fiscal no domínio ambiental no Brasil encontra-se em seus primeiros passos, não atingindo um grau de difusão como nos países desenvolvidos, a exemplo dos Estados-Membros da UE. Apesar de não serem tributos ambientais propriamente ditos, podemos citar alguns exemplos desta intervenção: a) Lei 5.106, de 2 de setembro de 1966, que dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, que florestem, reflorestem, conservem o solo ou as águas; b) Imposto Territorial Rural (ITR, Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, modificada pela Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996), na medida em que a CF prevê alíquotas que façam cumprir a função social da propriedade, através da utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente (art. 186, II, CF); c) Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que inseriu os arts. 17-B a 17-O e instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e que utilizam recursos naturais, em que o fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) – o Supremo Tribunal Federal (STF), Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, RE-AgR 453649/PR, da Relatora Min. Ellen Gracie, julgou pela constitucionalidade do TCFA em 21/03/2006.

infraconstitucional brasileira combinada com uma alteração constitucional no art. 167, inciso IV, da CF/88. Especificamente a alteração infraconstitucional poderá ser realizada no próprio CTN, que é uma Lei complementar, isto é, complementa ou adiciona algo à CF/88, sem ultrapassar os limites determinados na Constituição. Assim, esta Lei complementar<sup>1136</sup> é uma das modalidades do processo legislativo que exige *quorum* qualificado (*i.e.*, com votação da maioria absoluta dos senadores e deputados) para dirimir conflitos de competência, disciplinar limitações constitucional ao poder de tributar e introduzir normas gerais de direito tributário (dentre outras funções, definir tributos e suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes)<sup>1137</sup>. Portanto, através de uma reforma na CTN todos os níveis da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão criar tributos ambientais dentro de suas competências<sup>1138</sup>. Conjuntamente, deverá ser coordenada uma Emenda constitucional no art. 167, inciso IV, da CF/88, para que se acrescente no rol das exceções a possibilidade de vincular a receita do imposto ambiental à finalidade ecológica, que se traduz na destinação da receita do imposto ambiental para o custeio das despesas ambientais, ou ainda para gerir um fundo específico, ou ser destinado à algum órgão ambiental em concreto.

Desta forma, para que a tributação ambiental seja imposta no Brasil por meio de impostos, exige-se a autorização legal por meio de Lei complementar (art. 146 da CF/88). Destaque-se que quando os tributos em questão forem

---

<sup>1136</sup> A Lei Complementar distingue-se da Lei Ordinária especialmente no que concerne a matéria, visto que naquela está discriminado taxativamente na CF/88, e pela exigência de um *quorum* qualificado para sua aprovação (maioria absoluta do Senado e da Câmara dos Deputados Federais). Apesar de não haver uma hierarquia entre estes dois tipos de leis, em matéria de normas gerais de direito tributário, a questão é claramente de competência, uma vez que a CF/88 prescreve que compete à Lei Complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, notadamente sobre a definição de tributos e suas espécies, e também em relação aos fatos geradores, suas bases de cálculo e os contribuintes dos tributos que se encontram discriminados na CF/88.

<sup>1137</sup> CF/88, art. 146: "Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]"

<sup>1138</sup> Observe que ANGEIRAS FERREIRA sugere a alteração da CTN com a modificação do art. 5º desta Lei Complementar, em que se poderia definir os tributos ambientais como hipótese de incidência aqueles que fatos que repercutem negativamente no meio ambiente ou que provocam uma atuação pública da tutela ambiental.

taxas, não será necessária qualquer alteração na legislação, sendo suficiente a norma geral da CTN, visto que os órgãos federais, estaduais e municipais estão legitimados para instituir (através de lei específica) e cobrar taxas por serviços e poder de polícia relacionados ao meio ambiente<sup>1139</sup>. Desta forma, observa-se que não há obstáculos para a instituição de normas de tributação ambiental pelo legislador, considerando que, utilizando-se das categorias tributárias existentes, poderá se adicionar ao CTN dispositivos normativos que definam o tributo ambiental em espécie e estabelecer critérios para a sua quantificação (que deverá se basear estritamente no princípio do poluidor-pagador).

Também poderia se fazer valer a imposição ambiental através de uma Emenda constitucional, segundo o art. 60 da CF/88, que permitisse a instituição de tributos ambientais, a exemplo do Projeto de Emenda Constitucional 31-A/2007, que, em síntese, propôs a alteração do art. 145, com a instituição de um parágrafo 3º, que de forma expressa permitiria a instituição de tributos baseados e quantificados segundo o princípio do poluidor-pagador, bem como modificações no inciso VI do art. 150 e no art. 161-A, que incluiria a previsão de repartição de receitas tributárias considerando a proteção ambiental. Contudo, preferimos nos filiar a alteração por meio de Lei complementar cumulada com a Emenda do art. 167, inciso IV, da CF/88, para não mudar a estrutura da organização financeira do texto constitucional. Acreditamos que a Emenda constitucional mais ampla se revelaria melhor aplicável em um segundo momento, quando se comprovasse empiricamente sobre a necessidade de se instituir uma reforma fiscal verde neste país, que de fato poderá ocorrer com a aferição no mundo do ser da melhora da qualidade ambiental através do modelo que ora propomos.

A materialização da tributação ambiental, segundo nosso posicionamento expresso no tópico II.3., pode melhor se configurar através de impostos, apesar dos tributos ambientais retributivos ou contra-prestacionais poderem ter uma finalidade que direcione os comportamentos dos

---

<sup>1139</sup> Nesse mesmo sentido, *vid.* ANGEIRAS FERREIRA, L. *Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina*, cit., p. 20.

contribuintes<sup>1140</sup>, conforme já amplamente explorados. Nossa opinião é que a questão ambiental pode ter significativo avanço no Brasil a partir da implementação de impostos, que poderá se revelar como uma arma extrafiscal de reforma ambiental, como outras já amplamente difundidas, como a defesa indústria nacional, o combate ao luxo ou a redistribuição da terra<sup>1141</sup>. É fato notório que se devem impulsionar as indústrias com tecnologias de produção que utilizem matérias menos poluentes e que façam o menor uso dos recursos não-renováveis, protegendo em corolário a saúde pública, a higiene ambiental e qualidade de vida das pessoas.

Dentro destes limites, a possibilidade de se estabelecer o imposto sobre emissões de efluentes à zona costeira somente poderá ocorrer por meio da competência residual da União, através de Lei complementar, cf. art. 153 da CF/88 (c/c Emenda constitucional do art. 167, inciso IV, da CF/88), que permite a instituição de impostos não previstos no art. 153, desde que não-cumulativo e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (cf. art. 154, inciso I, da CF/88)<sup>1142</sup>. Deverá ainda ser respeitada a regra prevista no inciso II, do art. 157, da CF/88, que obriga a entrega de 20% do produto da arrecadação do imposto instituído pela União no exercício de sua competência residual, aos Estados e ao Distrito Federal.

Consequentemente, dentro da estrutura constitucional atual, apenas União possui a competência residual e por isso apenas ela poderá instituir o imposto sobre despejos de efluentes na zona costeira, sendo a única detentora da potestade e competência no ordenamento jurídico para estabelecer um tributo desta natureza. Também poderá se realizar uma Emenda constitucional que permitiria a instituição de tributos ambientais de forma ampla por todos entes da federação, contudo esta proposta seria mais adequada em um

---

<sup>1140</sup> Cf. OBERSON, X. *Les Taxes d'Orientation*, Helbing & Lichtenhahn, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 23.

<sup>1141</sup> No mesmo sentido, *vid.* DEODATO, A. *As Funções Extrafiscais do Imposto*, Impr. Oficial, Belo Horizonte, 1949, p. 26.

<sup>1142</sup> Nesse sentido, *vid.* HENRIQUE DO AMARAL, P. "Tributos como instrumentos de proteção ambiental", *cit.*, p. 169; ANTONIO CARRAZZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, *cit.*, p. 180; DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, *cit.*, p. 45-46.

segundo momento, quando se estabelecesse a viabilidade de realizar uma reforma fiscal verde no Brasil. Outra saída seria aproveitar dos atuais tributos já previstos no texto constitucional e direcioná-los para as finalidades ambientais, que não abarca a nossa proposta principal, mas poderá ser aplicado subsidiariamente como solução mais imediata, conforme será analisado posteriormente<sup>1143</sup>.

Devemos comentar que o art. 255, §3º da CF/88 menciona que as atividades e condutas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores (pessoas físicas ou jurídicas) a sanções penais e administrativas, independentes da obrigação de reparar os danos causados. Mais uma vez, trazemos à tona que a tributação ambiental não incidirá sobre as atividades ilícitas, mas sim sobre aquelas que são lícitas. O objetivo não é tributar fatos típicos, antijurídicos e culpáveis. O dispositivo constitucional citado apoia o nosso modelo. Não se pode defender que no Brasil a tributação ambiental estaria proibido pela existência do dispositivo constitucional mencionado. Em último caso, a Emenda constitucional que venha a alterar a CF/88 para a instituição dos tributos ambientais, poderia alterar o art. 255, §3º, para mencionar que os tributos ambientais incidirão sobre as atividades lícitas porém indesejadas pelo Estado, ressaltando às atividades ilícitas a aplicação de sanções administrativas, tributárias e penais cabíveis, além das responsabilidades civis.

---

<sup>1143</sup> Segundo já visto no início deste Capítulo, a utilização dos impostos já determinados constitucionalmente estão sendo utilizados com fins ambientais no Brasil (mesmo que de forma incidental), e.g., no âmbito federal da isenção do ITR, para áreas florestais que formem parte de "reserva legal", onde é proibido o corte de árvores (Cf. art. 10, inciso II, alínea a) da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, c/c Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1971, alterada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 e pela Medida Provisória 2.166-67, de 25 de agosto de 2001), ou o estabelecimento de alíquotas menores para o IPI incidentes sobre veículos movidos a álcool (Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, que estabeleceu alíquota entre 25% a 30%, de acordo com as especificações, para veículos movidos a gasolina, bem como para veículos movidos a álcool alíquota entre 20% a 25%), e nos Estados os ICMS ecológicos (ICMS ecológico do Estado Paraná – Lei Complementar Estadual nº 59, de 1 de outubro de 1991, que dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art.2º da Lei 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental; o ICMS ecológico do Estado de Minas Gerais – Lei Estadual nº 13.803, de 28 de dezembro de 2000, que fixa critérios diferenciados para a divisão da receita do imposto, entre eles aquele referente aos índices do Município obtidos pelos cuidados com o meio ambiente através de unidades de conservação e tratamento de lixo e esgoto; e o ICMS ecológico do Mato Grosso do Sul, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 77, de 7 de dezembro de 1994, que alterou a Lei Complementar Estadual nº 57, de 4 de dezembro de 1991, fixando o percentual de 5% do imposto para distribuição entre os Municípios localizados em unidades de preservação ambiental.



Traçadas estas linhas sobre o contexto brasileiro, passamos ao **estudo dos tributos ambientais e os relacionados à questão ambiental no Brasil**.

Assim, verifica-se que o ordenamento jurídico brasileiro vem aceitando há certo tempo a possibilidade de incorporar elementos ambientais aos tributos existentes, possibilitando com que diminuam a incidência do ser humano sobre os recursos naturais deste país. Este estudo se faz particularmente interessante pela projeção econômica que o Brasil está tendo no cenário internacional nos últimos anos, pois poderá ampliar ainda mais suas relações e comércio internacionais pelo cumprimento de determinados padrões ambientais mínimos. Nesse sentido, destacaremos a seguir a forma pela qual elementos ambientais vêm sendo aplicados nos tributos fiscais, para posteriormente analisar a possibilidade de instituição de uma tributação extrafiscal-ambiental de acordo com nosso modelo no Direito brasileiro, bem como os fundamentos constitucionais que o podem justificar.

Dentro da classificação adotada no tópico II.1.3., em que diferenciamos os tributos ambientais dos tributos relacionados à questão ambiental, verifica-se que no Brasil já vem sendo aplicados várias taxas ambientais relacionadas aos serviços de autorização ou fiscalização ambiental, bem como de impostos fiscais com elementos de proteção ambiental, principalmente através de aproximações indiretas de caráter financeiro de natureza positiva. Assim, os impostos fiscais vêm utilizando principalmente alíquotas diferenciadas que incentivam comportamentos ecologicamente benéficos, e outros meios indiretos, e.g., por meio de incentivos fiscais com a finalidade de desenvolver no contribuinte um comportamento ambientalmente correto<sup>1144</sup>.

---

<sup>1144</sup> Um dos países que mais utilizou da espécie tributária “imposto” para aplicar a tributação ambiental foram os Estados Unidos da América, tendo iniciado através das leis *Oil Spill Trust Fund*, *Black Lung Disability Trust Fund* e o *Wild Life Restoration Fund*, respectivamente, impostos indiretos sobre combustíveis, emissões de gases poluentes e de equipamentos de caça e de pesca. Ademais, neste país foram instituídas taxas municipais de lixo, que foram responsáveis por uma forte redução do volume coletado (vid. ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 101). Estas figuras tributárias incidem sobre a produção e o consumo de determinados produtos que, em sua fabricação ou uso, causam poluição, como também preveem isenções parciais ou totais para comportamentos ambientalmente direcionados (cf. DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, cit., pp. 45-46).

O sistema normativo brasileiro, ante o permissivo legal do art. 16 do CTN, admite que os impostos indiretos sobre a produção e o consumo podem ser utilizados para instrumentalizar a tributação ambiental, com a graduação de alíquotas, isenções e restituições, segundo a natureza dos produtos ou mercadorias, podendo inclusive estimular a produção mais eficiente e menos poluente, ou desestimular a fabricação de produtos ineficientes ou que causem contaminação. A possibilidade de se instituir impostos indiretos no Brasil surge com o fato de que os consumidores podem ser obrigados a arcar com a tributação ordinária ou regulatória, considerando que estes são os destinatários finais do produto. Portanto, se a produção atende a uma demanda da coletividade, estes usuários devem ser obrigados a responder pelo custo desta produção, que serão alvo da repercussão do imposto<sup>1145</sup>.

No plano prático, constata-se que a implementação de impostos relacionados à questão ambiental no Brasil é marcada pelo Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993<sup>1146</sup>, que institui diferentes alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para veículos movidos à gasolina,

---

Por outro lado, a Alemanha decidiu sobre o primeiro imposto ambiental em 19 de agosto de 1994, quando o Tribunal da Administração Federal julgou constitucional a aplicação do imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis, em 1992 (GERMAN NATIONAL REPORT. *Taxation and the Environment*, Association International des Jeunes Avocats (AIJA), Bruxelas, 1994, anexo do relatório). Neste país, o Código Fiscal dos Veículos Motorizados, a partir de 1985 já estabeleceu um tributo sobre os veículos que tem como base, além da cilindrada do motor e combustível usado, o uso ou não de catalizador. Ainda na Alemanha, no caso dos lucros advindos da produção privada de energia hidroelétrica, há a isenção até a metade destes lucros nos primeiros vinte anos de atividade (BAPTISTA LOBO, C. "Imposto ambiental: análise jurídico-financeira", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, vol. 2, Livraria Almedina, IDUAL, Coimbra, dez. 1994, p. 30). Na Bélgica, em 16 de julho de 1993, foi criado um imposto sobre os bens de consumo descartáveis, sendo isentos do tributo quando houver a utilização de material reciclável pelo contribuinte. Ainda, na França, houve a instituição de um imposto para tributar edifícios urbanos, de 1% a 2% do custo total do empreendimento, sendo esta receita destinada à criação de ambientes de lazer e espaços verdes. Outrossim, na Dinamarca foi instituído um imposto sobre resíduos não-perigosos, que reduziu de 39% para 18% a relação deste tipo de resíduos, bem como aumentou a reciclagem de materiais de 32% para 61%. Na Suécia, em 1991, se institui o imposto sobre emissões de enxofre, que favoreceu a adoção de medidas de redução de emissões nas câmaras de combustão, que reduzia em 6.000 toneladas as emissões (cf. OCDE. *Écotaxes et Réforme Fiscale Verte*, OCDE, Paris, 1997, p. 30). Por fim, em Portugal, existem várias isenções e benefícios fiscais para arrecadações destinadas a fundos de organizações não governamentais ambientais, e.g., Lei 35, de 18 de julho de 1998, que define o estatuto das organizações não governamentais de ambiente.

<sup>1145</sup> GUERVOS MAÍLLÓ, M. Á. "Medidas fiscales de protección ambiental", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributário*, nº 1, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 134. Segundo a autora, seria "onerar formalmente ou de direito de produção, mas materialmente o fato do consumo, ao recair o custo fiscal sobre o consumidor" (*ibidem*).

<sup>1146</sup> DOE 20/02/1993.

variando entre 25% a 30% de acordo com as especificações, bem como para veículos movidos à álcool, entre 20% a 25%. Desta tributação diferenciada que tem como objetivo incentivar a produção interna do álcool e diminuir a dependência brasileira da importação de petróleo, o que fez com que essa figura contribuísse para diminuir os níveis de poluição emitidas ao ar, desta forma contribuindo também para um maior consumo de combustíveis menos poluentes, destacando assim uma finalidade além da arrecadatória, não somente econômica como era o objetivo principal da lei, mas também ensejou em um resultado ambiental. Nessa esteira, podemos considerar que apesar deste instrumento tributário não ter sido criado com uma finalidade ambiental, mas sim para proteção da economia e do mercado e incentivar produção nacional, sua projeção fez com que ele contribuísse para a melhoria da qualidade ambiental, com uma maior alíquota sobre combustíveis mais poluentes (gasolina) e menor alíquota para combustíveis “limpos” (álcool), sendo por conseguinte um tributo relacionado à questão ambiental.

Também deve-se ressaltar os impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária, que igualmente podem proporcionar uma excelente conjuntura para a tributação ambiental<sup>1147</sup>. Desta forma, em nível federal, o Imposto Territorial Rural (ITR) pode ter cunho eminentemente extrafiscal, considerando que a CF/88, determina que se deve desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, devendo a propriedade rural cumprir a sua função social, atendendo a utilização devida dos recursos naturais disponíveis e preservando o meio ambiente (em seus art. 153, §4º e art. 186, inciso III). Assim, este tributo exclui da base de cálculo as áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente, sejam aquelas estabelecidas por lei ou que os seus próprios proprietários-contribuintes livremente destinam à conservação. Ainda, estão isentas do ITR, a “reserva legal”, isto é, de 20% a

---

<sup>1147</sup> No mesmo sentido, *vid.* HELENA COSTA, R. “Tributação ambiental”, *Direito Ambiental em Evolução*, coord. Vladimir P. Freitas, Juruá, Curitiba, 1998, p. 304. A autora destaca a decisão do Tribunal Regional da 4ª Região, do Juiz Vladimir Freitas, *in verbis*: “*Tributário. Ambiental. ITR. Área de Preservação Permanente. Lei 5.898, de 12/12/72. Código Florestal. Lei 4.771, de 15/09/65, art. 2º. Se a área total compreende partes de preservação permanente [...] não é possível a incidência do ITR sobre o todo, uma vez que o art. 5º da Lei 5.868/72 isenta de tributação as áreas de preservação ambiental. Em tal situação a dívida ativa não pode ser considerada líquida e certa, daí porque se revela inviável a cobrança através de execução fiscal*”.

50% das áreas rurais onde o corte de árvores é proibido, conforme o Código Florestal brasileiro<sup>1148</sup>. Não se pode deixar de mencionar aqui a Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966<sup>1149</sup>, a Lei do Imposto de Renda, que autorizou as pessoas físicas a reduzirem de suas declarações de rendimento as importâncias empregadas para o florestamento e reflorestamento, bem como as pessoas jurídicas foram autorizadas a descontar do respectivo imposto de renda a pagar, até 50% do valor do imposto, das importâncias aplicadas nessas atividades (art. 1º da citada Lei)<sup>1150</sup>.

Por outro lado, os Estados brasileiros também vêm adotando uma tributação relacionada à questão ambiental, como no caso do Rio de Janeiro, em que ademais de se instituir a tributação fiscal das operações internas através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com a alíquota de 18%, este Estado estabeleceu com a Lei nº 2.055, de 25 de janeiro de 1993<sup>1151</sup>, que a alíquota deste tributo é reduzida para 12% quando se tratar de operações com máquinas, aparelhos, equipamento e veículos destinados à implantação, ampliação e modernização ou relocação de unidades industriais ou agroindustriais e visem à defesa do meio ambiente. Desta forma, indicadas

---

<sup>1148</sup> Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1971, alterada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 e pela Medida Provisória nº 1.605-30, de 19 de novembro de 1998; e Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994. A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, graduou progressivamente o ITR em função inversa do "grau de utilização" das glebas rurais (art. 11).

No mesmo sentido, a Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991, sobre a Política Nacional para a Agricultura, determinou como um de seus objetivos a proteção do meio ambiente, a promoção do seu uso racional e o estímulo à recuperação ambiental (art. 3º, III) e relacionando entre os instrumentos governamentais respectivos "a tributação e os incentivos fiscais" (art. 4º, XIV). Igualmente, várias outras leis federais anteriores instituíam incentivos fiscais para atividades específicas, como pesca, florestamento e reflorestamento (DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, cit., p. 50).

<sup>1149</sup> DOU de 05/09/1966.

<sup>1150</sup> Uma das condições a serem satisfeitas pelos contribuintes era a comprovação que o florestamento ou reflorestamento tinha como base a exploração econômica ou a conservação do solo e dos regimes das águas (art. 2º, c, da Lei nº 5.106/66. Com posterioridade, a legislação passou a exigir que os projetos florestais fossem destinados não somente ao desenvolvimento econômico, mas também que contribuíssem para a conservação da natureza através do florestamento ou reflorestamento, conforme Decreto nº 79.046/76. Outrossim, os projetos deveriam ser aprovados pelas autoridades florestais após apresentação de um "estudo de viabilidade ambiental" (Decreto nº 96.233/88 e Decreto nº 93.607/86). Segundo este Decreto nº 93.607/86, as agências de desenvolvimento com a atribuição de administrar os incentivos fiscais que levassem em consideração os aspectos ambientais na análise dos projetos de que se trata e no acompanhamento dos seus resultados (art. 8º).

<sup>1151</sup> DOE-RJ de 26/01/1993.

pela Constituição do Estado do Rio de Janeiro, estamos diante de um nítido exemplo de lei tributária guiada por motivos ambientais, pelo qual os contribuintes que realizarem aquisições de equipamentos que gerem benefícios ambientais terão direito à alíquota menor. Ainda, a Lei do Rio de Janeiro nº 2.273, de 27 de junho de 1994<sup>1152</sup>, autorizou o Poder Executivo estadual a conceder prazo especial para o pagamento do ICMS para a indústria ou agroindústria que utilize “tecnologia inovadora” nas hipóteses que menciona, desde que, entre outras condições, “promova a defesa do meio ambiente” (art. 1º, parágrafo único)<sup>1153</sup>. Este é o caso típico de financiamento subsidiado, ou benefício fiscal, a título de postergação do cumprimento da obrigação tributária (momento do pagamento). No Rio de Janeiro, também existe a Lei nº 948, de 26 de dezembro de 1985<sup>1154</sup>, que institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), em que os veículos movidos a álcool tem alíquota de 2%, enquanto que a os veículos movidos a gasolina possuem uma alíquota de 3%.

Por fim, à nível local, o Município do Rio de Janeiro, em seu Código Tributário, Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984<sup>1155</sup>, concede isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), quando: a) os terrenos e prédios de interesse ecológico ou relevantes para a preservação paisagística ou ambiental; b) áreas declaradas pelo Poder Público como “reservas florestais”; c) qualquer terreno de área superior a 10.000 metros quadrados “efetivamente coberto por florestas”.

Como se observa nos exemplos acima citados, o Brasil vem introduzindo ao longo das últimas décadas elementos característicos ambientais nos tributos fiscais, destacando que em alguns casos os motivos iniciais não eram ambientais, mas sim econômicos, entretanto, o tributo acabou por incentivar comportamentos mais ambientalmente direcionados, como no

---

<sup>1152</sup> DOE-RJ de 29/06/1994.

<sup>1153</sup> Esta Lei fluminense nº 2.273/94 foi suspensa por inconstitucionalidade devido a ausência de convênio de suporte, segundo a Lei Complementar nº 24, de 1975, art. 155 da CF/88.

<sup>1154</sup> DOE-RJ de 27/12/1985.

<sup>1155</sup> DOE-RJ de 26/12/1984.

caso do IPI. Portanto, destaca-se que o Brasil vem instituindo nos tributos ordinários isenções, incentivos e benefícios fiscais (especialmente por meio de alíquotas diferenciadas), para induzir uma melhora na qualidade do meio natural. Isto é, a concretização da tributação relacionada à questão ambiental por meio da espécie tributária “impostos” neste país vem ocorrendo por uma via indireta com a modelação e estruturação dos tributos ordinários para promover melhorias na qualidade ecológica<sup>1156</sup>.

Por outra via, as *taxas* igualmente vêm demonstrando sua importância no Direito brasileiro, à exemplo de países desenvolvidos, em que estas figuras são utilizadas como fonte para custear serviços públicos de licenciamento,

---

<sup>1156</sup> Como veremos a seguir, no Brasil, a espécie tributária que corresponderia a este sistema tritaria de um novo imposto, por não estar prevista no sistema constitucional tributário, e que estaria enquadrado dentro da competência residual, portanto, privativa da União Federal, cf. art. 154, inciso I, CF/88, tendo como requisitos para sua criação: a) lei complementar; b) não cumulatividade; e c) atribuição de 20% da respectiva receita aos Estados (art. 157, inciso II, CF/88).

Para fundamentar a propositura de um imposto desta natureza, podemos citar as já instituídas normas de recompra das garrafas plásticas no Estado do Rio de Janeiro, através do Decreto nº 31.819, de 9 de setembro de 2002, que regulamenta a Lei 3.369, de 07 de janeiro de 2000, que estabelece normas para destinação final de garrafas plásticas e dá outras providências (art. 3º). Igualmente no Município de São Paulo, Lei nº 13.316, de 1º de fevereiro de 2002, que dispõe sobre a coleta, destinação final e reutilização de embalagens, garrafas plásticas e pneumáticos, e dá outras providências (art. 3º e 7º). Também, no Estado de Pernambuco, a Lei nº 12.114, de 3 de dezembro de 2001, que dispõe sobre a recompra, reutilização, reciclagem e descarte de garrafas e embalagens plásticas no âmbito do Estado de Pernambuco e dá outras providências (art. 2º).

Inclusive, há a proposta de Projeto de Lei nº 3.750/97, do Deputado Federal Fernando Gabeira, sobre normas para a destinação final de garrafas plásticas, em que estabelece procedimentos de recompra das garrafas plásticas, após seu uso pelos consumidores (art. 2º), em que seu preço mínimo “deverá corresponder a no mínimo 5% do produto vendido na embalagem” (parágrafo único do art. 2º), e cuja obtenção da licença, ou sua renovação, é condicionada à manutenção de centros de recompra de plásticos ou à contratação de terceiros para prestação de serviços de recompra e reciclagem. Este projeto de Lei, atualmente corre em apenso ao Projeto de Lei nº 203, de 01 de abril de 1991, de autoria do Senador Federal Francisco Rollemberg, que dispõe sobre o acondicionamento, a coleta, o tratamento, o transporte e a destinação final dos resíduos de serviços de saúde, que foi emendado pela Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, que instui a Política Nacional de Resíduos Sólidos.

Nessa esteira, apesar das citadas Leis e Projetos de Lei não preverem uma medida tributária em concreto, mas apenas a autorização para a criação de um sobrepreço privado, baseado na recompra compulsória das garrafas, estas normas são bons exemplos de iniciativas da busca por introduzir formalmente no Brasil o sistema de depósito-retorno ou depósito-reembolso, conforme já vem sendo aplicado com sucesso na Bélgica, com a Lei de 16 de julho de 1993. Concluímos que esta medida não estabeleceria um estímulo fiscal para a indústria que produz ou recicla as embalagens ou produtos descartáveis, mas sim tritaria de uma nova carga fiscal sobre o consumidor, que seria incentivado a não poluir, considerando que seria restituído do ingresso financeiro ao retornar ou reciclar as embalagens ou produtos.

fiscalização e limpeza ou recuperação ambiental<sup>1157</sup>. No ordenamento jurídico brasileiro, o art. 77 do CTN, admite como fatos geradores o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, devendo haver uma razoável equivalência com o custo dos serviços públicos de licenciamento e fiscalização, e da limpeza ou recuperação ambiental que estejam relacionados com estes serviços públicos, podendo haver a individualização destas situações na medida do uso de cada contribuinte, seja pelo tipo de estabelecimento, instalações, atividade, área fiscalizada, ou ainda em relação aos volumes de emissões, despejos ou produção de efluentes/resíduos poluentes.

Semelhantemente ao Direito espanhol, o Supremo Tribunal Federal do Brasil (STF) tem determinado que as taxas podem ser graduadas de acordo com a diversidade da atividade do particular relacionada com o custo do serviço público prestado<sup>1158</sup>. Assim, no caso da taxa de renovação de licença de localização e de licença de publicidade, o STF na decisão do Plenário, RE 102.524-7-SP, DJ de 8 de novembro de 1984, estabeleceu por unanimidade que a diferença entre o valor em virtude da diversidade de atividade e a consideração do tamanho do estabelecimento<sup>1159</sup> a fiscalizar se ajustam, na medida do possível, ao custo desta inspeção. Ainda, no Acórdão da 2ª Turma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.201-SP<sup>1160</sup>, DJ 22/11/1985, por unanimidade foi assentado que por ser taxa uma contraprestação da atividade

---

<sup>1157</sup> Para verificar os resultados positivos obtidos por meio de taxas ambientais, na Europa, nos Estados Unidos e em outros países, *vid.* OCDE. *Évaluer les Instruments Économiques des Politiques de L'Environnement*, Paris, 1997, pp. 59-86; UNITED STATES NATIONAL REPORT. *Taxation and the Environment*, AIJA, Brussels, 1994; Kormondy, E. *International Handbook of Pollution Control*, Greenwood Press, New York, 1989.

<sup>1158</sup> A doutrina brasileira também defende a razoável equivalência da taxa ao custo do serviço público, cf. RIBEIRO DE MORAIS, B. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, p. 127; DÓRIA, S. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986, pp. 61-62; SILVA MARTINS, I. G D. "Taxa e Preço Público", *Revista de Direito Tributário*, nº 32, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985, p. 271; VILLEGAS, H. "Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa", trad. Marco Aurélio Greco, *Revista de Direito Público*, nº 17, Revistas dos Tribunais, São Paulo, jul.-set. 1971, p. 322; e GOMES DE SOUSA, R. "Ainda a distinção entre o imposto e a taxa", *Revista de Direito Público*, nº 21, Revistas dos Tribunais, São Paulo, 1972, pp. 303 e ss.

<sup>1159</sup> Atente-se que o tamanho do estabelecimento (área construída) como critério de mensuração do valor da taxa de fiscalização foi invalidada pelo próprio STF, uma vez que este tribunal considera que seria a mesma base de cálculo do IPTU. Nesse sentido, *vid.* RE 114.917-SP e RE 185.050-7.

<sup>1160</sup> Decisão publicada em STF. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 116, pp. 647-651.

estatal, a taxa por licença não pode ter por base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção, o número de empregados ou outros elementos que não digam respeito ao custo da atividade estatal, no exercício do poder de polícia. Por outro lado, o Plenário do STF, na Representação nº 1.077-RJ, acórdão do DJ de 28 de setembro de 1984, tratando da taxa judiciária, estabeleceu que a taxa com o caráter de contraprestação possui um limite que é o custo da atividade do Estado dirigida ao contribuinte, e que este limite pode ser relativo, considerando que em algumas circunstâncias os custos dos serviços que correspondem a contraprestação são difíceis de se mensurar.

Relembramos que a CF/88 não prevê explicitamente qualquer tributação ambiental, entretanto incumbe ao Estado e à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente (art. 255), havendo a competência ambiental comum entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que estão obrigados a proteger o meio ambiente e combater, em qualquer de suas formas, a poluição (art. 23, VI). Dentro desta perspectiva, a taxa também é um tributo que é de competência comum, instituída e cobrada pelas pessoas políticas no âmbito de suas atribuições (art. 77 do CTN). Portanto, a taxa corresponde a um serviço público federal, estadual, distrital ou municipal, de acordo com a repartição de atribuições políticas e administrativas, estando qualquer das entidades federativas legitimadas a cobrar taxas para a proteção ambiental no âmbito de suas atribuições legais<sup>1161</sup>. Citando como exemplo de taxas por serviços ambientais, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989<sup>1162</sup>, em seu art. 258 permite a utilização dos recursos naturais com fins econômicos, sendo que este uso será objeto de “taxas correspondentes aos custos necessários para a fiscalização, recuperação e manutenção dos padrões de qualidade ambiental”, ressaltando a política tributária ambiental por meio do princípio do poluidor-pagador. Um caso concreto de taxa ambiental é

---

<sup>1161</sup> Nesse sentido, *vid.* STJ, Recurso Especial nº 52.666-94-SP, da 1ª Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, BJ 19 de dezembro de 1994, p. 35.275, que julgou sobre a interpretação da Lei Federal nº 8.005/90 e sobre possibilidade dos Estados em cobrar taxas e multas.

<sup>1162</sup> DOE-RJ de 05/10/1989.



a Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000<sup>1163</sup>, que alterou Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981<sup>1164</sup>, que inseriu os arts. 17-B a 17-O e instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA)<sup>1165</sup>, para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e que utilizam recursos naturais, em que o fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA)<sup>1166</sup>.

Por fim, também se deve citar a possibilidade de se instituir as *contribuições de melhoria*. De antemão, cabe destacar que a espécie tributária “contribuição de melhoria” do Direito brasileiro equivale à “contribuição especial” do Direito espanhol. Assim, as contribuições de melhoria estão previstas no art. 145, inciso III, da CF/88 e no art. 81 do CTN, que tratam de tributos que incidem sobre a valorização imobiliária, e quando estão relacionados à questão ambiental, tratam de obras de natureza ecológica que beneficiam a propriedade imobiliária do contribuinte. Desta forma, o que se pretende é ratear os custos entre os proprietários dos imóveis especialmente valorizados pelas obras públicas de natureza ambiental<sup>1167</sup>. Um exemplo de um tributo desta natureza é a Lei do Município do Rio de Janeiro nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, que estabelece contribuição de melhoria sobre os proprietários de determinados imóveis valorizados por obras públicas, e.g., por arborização de praças e ruas, construção ou ampliação de parques, proteção

---

<sup>1163</sup> DOU de 28/12/2000.

<sup>1164</sup> DOU de 02/09/1981.

<sup>1165</sup> A CF, art. 145, II, institui a cobrança de taxas pela “utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis” ou “em razão do exercício de poder de polícia”. O efeito tributável da taxa em razão do exercício de poder de polícia (ou exercício de polícia administrativa ou fiscalização administrativa) não alcança consenso da doutrina, no que tange a sua definição e limites, nem sobre os critérios para sua quantificação.

<sup>1166</sup> *Vid.* STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, RE-AgR n 453649/PR, da Relatora Min. Ellen Gracie, que julgou pela constitucionalidade do TCFA em 21/03/2006.

Segundo ANGEIRAS FERREIRA, L. *Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina*, cit., p. 20, os impostos indiretos sobre a produção e o consumo também podem servir como importantes instrumentos tributários na proteção ambiental, por meio da gradação de alíquotas e concessões de benefícios e isenções, a depender da natureza do produto ou mercadoria, como forma de incentivar comportamentos menos poluentes. *E.g.*, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

<sup>1167</sup> DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, cit., pp. 65-66.

contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento, até mesmo no caso de execução de projetos de tratamento paisagístico.

Não se pode deixar de esquecer a possibilidade de se instituírem *contribuições de melhoria “negativas”*, equivalente às contribuições especiais negativas do ordenamento jurídico espanhol, conforme visto no tópico II.3.2. São justamente as situações de desvantagem que prejudicam um conjunto de indivíduos, pela concessão ou permissão de licenciamento para certa atividade degradante do meio ambiente (e.g., produção de efluentes ou resíduos), ou autorização para a construção de um aterro sanitário ou outra obra pública, caso em que haja uma desvalorização de propriedade particular<sup>1168</sup>.

Conforme já defendido anteriormente, as contribuições de melhoria negativas não nos parece o mais correto para a instituição de uma tributação ambiental, visto que esta situação de desvantagem que a Administração pode causar aos particulares tem traços mais característicos de responsabilidade civil do Estado que propriamente deste tributo, havendo apenas como ponto de encontro a valorização ou desvalorização imobiliária decorrente da obra pública ambiental. Nesse sentido, o STF decidiu no Recurso Extraordinário nº 113.587-SP, que tratava de indenização pela redução do valor de um imóvel residencial decorrente da construção de viaduto muito próximo ao imóvel, causando poluição sonora, visual e ambiental, que havia responsabilidade objetiva do Estado, fundamentando-se no risco administrativo, independentemente da licitude ou ilicitude do ato danoso. Assim, se a construção causa diminuição substancial do valor do imóvel, o Estado deve indenizar: o prejuízo para o particular é evidente. Se houvesse valorização, com certeza que haveria a cobrança da contribuição de melhoria pelo Estado, portanto, se ocorre o inverso (o dano), deve se pagar a indenização.

---

<sup>1168</sup> ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 205.

Pode-se citar o exemplo dos Estados Unidos, em que algumas cidades tem posto em prática a negociação de *host fees*, que são prestações públicas devidas à comunidade pela recepção de resíduos das cidades vizinhas (cf. ROZAS VALDÉS, J. A. “Iniciativas financieras y protección del medio ambiente em EEUU”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 5, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 68).

Apesar de nossa tese defender que os tributos ambientais específicos seriam apenas os novos tributos criados primordialmente com o fim extrafiscal ambiental<sup>1169</sup>, não podemos negar que o fim ambiental também pode ser atingido pela criatividade na aplicação dos tributos já existentes, especialmente na figura tributária impostos. Os impostos correntes podem ser adaptados para a finalidade protecionista, em que o agente poluidor é incentivado a reduzir ou cessar sua poluição<sup>1170</sup>, esquivando-se da carga tributária completa ou até mesmo se isentando. Há a constatação do poder dissuasório da tributação diante de atividades indesejadas pelo Estado, garantidor da qualidade ambiental<sup>1171</sup>, determinado no caso brasileiro pelo art. 225 da CF/88<sup>1172</sup>. Assim, há semelhanças nestes dois países na obrigação do Poder Público em garantir a qualidade ambiental, podendo se valer de qualquer instrumento para a defesa do meio ambiente, sendo os referidos artigos permissivos legais que autorizam a instituição de tributos (atividade legislativa) para a promoção de políticas públicas destinadas à proteção ambiental, isto é, tributos extrafiscais.

Desta forma, a tributação relacionada às questões ambientais possui a habilidade de graduar os impostos ordinários de tal forma que implique em uma menor carga tributária sobre meios de produção e uso menos prejudiciais ao meio ambiente, ao mesmo tempo em que pode estabelecer uma carga tributária mais onerosa sobre os produtos e consumos nocivos. Assim, o Brasil

---

<sup>1169</sup> Cf. visto ao longo dos Capítulos I e II, e que sintetizamos nos pensamentos de CASALTA NABAIS, a extrafiscalidade ambiental é um domínio jurídico que além de formar um setor totalmente novo e justaposto aos setores tradicionais, está obliquamente ligado aos ramos do direito público e privado, estruturando-se para a defesa do meio ambiente (CASALTA NABAIS, J. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 651).

<sup>1170</sup> As reações dos contribuintes podem ser as mais variadas, sendo que a supressão da carga tributária pode-se atingir por meio do aperfeiçoamento tecnológico dos processos de produção, que são motivadas para reduzir o custo devido à nova carga a ser paga Erário. Um bom exemplo do incentivo a produção, conforme relata MAC CULLOCH, ocorreu com as destilarias escocesas, em que se instituiu um imposto proporcional à cubam dos alambiques, com base de cálculo na produção presumível dos alambiques, sendo que o cálculo constituía um coeficiente da produção de um ano. Assim, para anular parte do imposto, as empresas aperfeiçoaram a produção e enchiam até 2.880 vezes mais rápido os alambiques, demonstrando um típico caso de evasão lícita, graças à tecnologia (cf. BALEEIRO, A. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, cit., p. 163).

<sup>1171</sup> Semelhantemente ao que ocorre com as berreiras alfandegárias, no imposto de importação, que almeja impedir importações que podem representar uma ameaça ao mercado interno de um país.

<sup>1172</sup> A exemplo do art. 45.2 da CE, que menciona que os poderes públicos tem o dever de velar pela utilização racional de todos os recursos naturais com o fim de proteger e melhorar a qualidade de vida, defender e restaurar o meio ambiente.

vem determinando sua política ambiental tributária principalmente através dos tributos fiscais, modelando por meio de alíquotas diferenciadas nos impostos e por meio de taxas específicas, podendo alcançar efeitos positivos ambientais, econômicos sociais e políticos de uma nação<sup>1173</sup>.

Contudo, acreditamos que a fase inicial de adaptação de tributos fiscais às questões ambientais deve ser superada. As necessidades ambientais urgem por iniciativas que possam incorporar o problema ambiental de forma incisiva, sendo a tributação extrafiscal-ambiental um instrumento que supera as propostas até então feitas no Brasil e dá um passo adiante no direcionamento das políticas públicas à proteção ambiental de forma adequada as novas exigências sociais. Buscando superar as deficiências demonstradas pela aplicação isolada de instrumentos de intervenção estatal, o nosso modelo agrega uma nova visão integrada de abordagem da problemática ambiental, fundamentando-se na experiência espanhola e europeia. Desta forma, passamos ao estudo da aplicação do nosso modelo ao caso do Brasil.

### **VI.2.3. Aplicação do modelo de intervenção estatal integrado e suas figuras tributárias no Brasil**

Como foi estudado ao longo do Capítulo I, as políticas ambientais têm se desenvolvido nos países economicamente desenvolvidos principalmente por métodos diretos e indiretos de intervenção, sendo que no caso brasileiro, os instrumentos indiretos e o instrumento híbrido de comércio de emissões, possuem um vasto território para serem semeados, podendo representar importantes alterações nos comportamentos dos poluidores nas décadas por vir, à exemplo dos países desenvolvidos, à exemplo da Espanha e outros países da UE.

Dentro deste panorama, a aplicação de um modelo tributário ambiental para o Brasil exige a edificação de conceitos e critérios claros em relação à instituição das figuras tributárias a serem inseridas. Como visto, o sistema

---

<sup>1173</sup> “Na construção jurídica de todos e cada tributo nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal” (cf. AUGUSTO BECKER, A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 545).

tributário brasileiro, segundo a perspectiva constitucional, não permite inovações por parte do legislador infraconstitucional, posto que os entes federativos somente poderão exercer as competências tributárias que lhes forem determinadas pelo Poder Constituinte. Portanto, a instituição de tributos apenas poderá ser realizada quando for prevista expressamente pela CF/88, excepcionando, como vimos, a hipótese da competência residual designada à União, que permite que este ente institua através de Lei complementar impostos não previstos, ou seja, que não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos já instituídos constitucionalmente (art. 154, inciso I, CF/88)<sup>1174</sup>, ou ainda por meio de Emenda constitucional (art. 60, CF/88).

É justamente através destas brechas legislativas que acreditamos que poderá se instituir o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar que ora defendemos (elemento central do modelo que propomos), seja pela União, por força de Lei complementar, seja por Emenda constitucional, que permita a instituição de tributos ambientais em todas as esferas de governo. Desta forma, conforme supra analisado, este tributo ambiental encontra-se dentro das regras delimitadas no sistema constitucional tributário e as normas complementares instituídas no CTN, sendo plenamente condizente com os princípios constitucionais tributários, ao mesmo tempo em que está em harmonia com os princípios do direito ambiental.

Além desta possibilidade de criar novos impostos ambientais pela União, através da exceção da competência residual da União, o modelo de intervenção estatal integrado promove a adequação dos tributos já previstos na Constituição na elaboração das políticas públicas ambientais, em especial com a criação de uma taxa específica pelo serviço Administrativo referente à autorização administrativa, ao cadastramento, fiscalização e controle dos poluidores que despejam efluentes. Portanto, como se observa, estes dois tributos serão o novo alicerce do sistema que propomos, sendo que a taxa será

---

<sup>1174</sup> CF, art. 154: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]"

relacionada à questão ambiental, referindo-se aos serviços e custos administrativos, enquanto que o imposto será caracterizado pela função extrafiscal, incorporando um novo instrumento das políticas públicas ambientais.

Nesse sentido, como foi defendido ao longo desta tese, nossa proposta de tributação ambiental sobre os despejos terra-mar se concentra em um modelo de intervenção estatal, que tem como foco os instrumentos tributários, devido às suas vantagens de aplicação, sem suprimir a importância da manutenção dos instrumentos clássicos de forma complementar.

Para poder compreender como se dará a aplicação da nossa proposta no Brasil, nos guiaremos pela seguinte estrutura. Inicialmente trataremos das justificativas que nos compelem a defender uma tributação desta natureza, perfilando os argumentos alhures utilizados para concretar a nossa proposta. Em seguida, ingressaremos na análise taxa de autorização, fiscalização e cadastramento das emissões de efluentes nas zonas costeiras, tratando das peculiaridades que envolveriam esta espécie tributária no Brasil, especificamente sua conceituação e as competências legislativas material e tributária para a instituição deste gravame, e, ato contínuo, serão analisados os demais elementos que deverão compor este tributo, quando de sua aplicação no Brasil. Posteriormente, analisaremos o elemento central de nossa proposta, verificando a sua espécie tributária, e de que forma suas definições e configurações se concretizam no ordenamento jurídico brasileiro, contornando sobre a competência material e tributária pertencente à inclusão de um tributo extrafiscal sobre os despejos ao mar, para analisar em seguida quem seria o responsável por sua aplicação e arrecadação, e finalmente estudar todos os elementos que compõe o imposto ambiental sobre efluentes despejados nas zonas costeiras.

Como vimos, a intervenção tributária-ambiental sobre os efluentes emitidos ao mar propõe a internalização das externalidades negativas, exercendo o princípio do poluidor-pagador e integrando políticas econômicas e ambientais, ao mesmo tempo em que pode, conforme comprovada experiência, proporcionar mudança de comportamentos, induzindo a inovação tecnológica e o uso de recursos mais ecologicamente eficientes. A instituição deste novo

gravame não se refere à tolerar a poluição mediante o pagamento de um preço, nem de compensar os danos causados, mas sim de evitar que os danos se produzam nas zonas costeiras. Com esta nova imposição, é possível aumentar a receita tributária destinada ao meio ambiente, ao mesmo tempo em que o tributo ambiental pode proporcionar uma obtenção de maior informação por parte da Administração de quando realmente as empresas e os particulares estão dispostos a ceder para poder poluir, ou seja, o Estado se tornará conhecedor dos verdadeiros custos para as empresas para mudar seus hábitos contaminadores. Isso fará com que se adicionem prioridades ambientais no combate a diversos tipos de produção e emissões.

Acreditamos que a utilização dos meios tributários para corrigir as externalidades negativas que se exercem sobre a qualidade ambiental dos recursos costeiros (segundo teoria idealizada por Pigou) pode ser aplicada no caso brasileiro pela instituição de um imposto extrafiscal, que se somará aos instrumentos diretos já utilizados pelo Estado. A tributação ambiental das descargas que estão sendo vertidas ao mar podem ser um interessante berço de provas para implementar esta nova imposição tributária no Brasil, visto que por sua simplicidade e relação direta com a questão ambiental, poderão se estudar as reações dos poluidores e dos consumidores que por via indireta fomentam as práticas nocivas ao meio ambiente<sup>1175</sup>. Assim, se verificará se as práticas daninhas estão sendo reduzidas a um menor custo social, o que poderá ser então projetado para as mais diferentes matérias ambientais. Claro que esta aferição representará um grande desafio para a Administração Pública que terá que melhorar o bem-estar social, ao mesmo tempo que terá que estabelecer metas ambientais a serem cumpridas, bem como terá que atingir níveis satisfatórios de uso e consumo dos recursos costeiros dentro do processo político.

Dentro deste panorama, deve-se proceder a escolha do melhor instrumento tributário capaz de atingir os fins de tutela ambiental. Conforme

---

<sup>1175</sup> Esta nova imposição deverá ser ter um mínimo de coerência e acordo com o sistema de valores sociais constitucionalmente protegidos (cf. FERRAZ, R. "Tributação Ambientalmente Orientada e as espécies tributárias no Brasil", em Heleno Tavares Torres (dir.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros, São Paulo, 2005, p. 670).

vimos no modelo integrado sugerido, é necessário fazer uso de uma opção que permita atingir de melhor forma a política fiscal-ambiental orientada à proteger o meio ambiente da zona costeira, com a necessária vinculação do produto arrecadado para a citada finalidade.

Para poder situar o leitor, cabe destacar que no ordenamento jurídico brasileiro, segundo a Constituição Federal, em seu art. 145 e o art. 5º do CTN, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir as seguintes figuras ou espécies tributárias: a) impostos; b) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; ou c) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (correspondentes às contribuições especiais do Direito espanhol)<sup>1176</sup>.

---

<sup>1176</sup> Entendemos que no ordenamento jurídico brasileiro, existem três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Entretanto, isso não significa que a Constituição brasileira não aceite a existência de outras figuras financeiras, a exemplo dos empréstimos compulsórios e a contribuição parafiscal, visto que a natureza destas últimas é nitidamente tributária; a CF/88 apenas não lhes reconheceu autonomia, por não disporem de fatos geradores próprios, mas sim a aqueles que já correspondem à impostos e taxas, conforme disposição expressa do art. 4º do CTN, que estabelece que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes a denominação e as demais características formais adotadas pela lei, bem como é irrelevante a destinação legal do produto de sua arrecadação. Assim, para efeitos do presente trabalho, é suficiente que compreendamos que no Brasil existem três principais figuras tributárias, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, da CF/88, e art. 3º, do CTN), e que cada uma destas figuras tem características próprias, definidas constitucionalmente, e que podem representar uma finalidade que seja orientada ao fim extrafiscal-ambiental.

Para maior aprofundamento sobre as diferentes teorias sobre a classificação dos tributos no Brasil, *vid.* BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., Saraiva, Malheiros, 2010, p. 27; ANTONIO CARRAZZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 26ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010, p. 471; AFONSO DA SILVA, J. A. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, *cit.*, pp. 689-690; GOMES SOUSA, R. D. *Compêndio de Legislação Tributária*, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 40; BRITO MACHADO, H. D. *Curso de Direito Tributário*, 30ª ed., Malheiros, São Paulo, 2009, p. 64; SILVA MARTINS, I. G. D. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Saraiva, São Paulo, 1989; PINTO MARTINS, S. *Manual de Direito Tributário*, 8ª. ed., Atlas, São Paulo, 2009, p. 101; HARADA, K. *Direito Financeiro e Tributário*, 19ª. ed., Atlas, São Paulo, 2010, p. 305; AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª ed., Saraiva, São Paulo, 2010, p. 80; RIBEIRO DE MORAES, B. *Compêndio de Direito Tributário*, v. 1, 5ª ed., Forense, Rio de Janeiro 1996, p. 383; LOBO TORRES, R. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2010, p. 371; ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., Malheiros, São Paulo, 2009, p. 109; AUGUSTO BECKER, A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., Lejus, São Paulo, 1998, p. 381; FERRAZ, R. "Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil", *cit.*, p. 395; BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, *cit.*, pp. 29-31.

A jurisprudência do STF também não é consensual a respeito das espécies tributárias. *E.g.*, no RE 146.733-9/SP, DJ 29/06/92, reconhece cinco categorias tributárias, ao passo que no RE 138.284, DJ 28/08/92, que reconhece uma classificação quadripartida, com impostos, taxas, contribuições (em suas diversas modalidades) e os empréstimos compulsórios.



Nesse sentido, igualmente ao ordenamento jurídico espanhol, o imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O art. 16 do CTN determina que a prestação pecuniária é destinada para fins de interesse coletivo, exigindo coativamente dos sujeitos que possuem uma capacidade contributiva, real ou potencial, o seu pagamento, sem que haja uma vantagem ou serviço específico em retribuição ao pagamento<sup>1177</sup>. Portanto, à semelhança do que ocorre no ordenamento jurídico espanhol, o imposto é um pagamento que o contribuinte efetua, independente de qualquer tipo de benefício que lhe alcance diretamente, sendo a contraprestação uma prestação geral que objetiva atender às necessidades coletivas, sem qualquer vínculo específico, guiando-se pelo princípio contributivo<sup>1178</sup>, ao contrário das taxas, que se guiam pelo princípio retributivo.

Dentro deste panorama, a *afetação da receita* demarca um ponto importante no modelo que propomos, considerando que para a instituição de um imposto extrafiscal ambiental, que tem como objetivo proteger o meio ambiente costeiro, a receita deve ser destinada para o propósito para o qual imposto foi criado, caso contrário estaríamos nos distanciando de toda a necessidade extrafiscal da imposição do gravame e nos acercando de uma finalidade fiscal.

Apesar de no modelo de imposto vincularmos sua arrecadação à questão ambiental, sabedores de que este novo tributo não faz uma vinculação da arrecadação à um serviço administrativo específico, acreditamos que para evitar qualquer impedimento formal, defendemos que para se instituir um imposto propriamente ambiental, cuja arrecadação esteja destinada ao fim de proteção ambiental, deve-se criar no caso brasileiro uma previsão constitucional expressa para tanto. Assim, no art. 167, inciso IV, da CF/88, que trata do orçamento público, veda expressamente a vinculação da receita dos

---

<sup>1177</sup> Cf. BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1985, p. 119.

<sup>1178</sup> O imposto não corresponde a preço por vantagens que o Estado concede ao obrigado, mas sim a captação de riqueza para o tesouro público (cf. BARBOSA NOGUEIRA, R. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., Saraiva, São Paulo, 1999, p. 158).

impostos à alguma finalidade em especial, exceto em alguns casos, dentre os quais não está a proteção ambiental<sup>1179</sup>. Portanto, por não ser a proteção do meio ambiente uma das exceções do princípio da não-afetação de receita tributária advinda de impostos no Brasil, deverá se realizar uma ementa constitucional por meio do poder constituinte derivado reformador, que comportará a destinação da receitas dos impostos ambientais para o custeio das despesas ambientais, ou ainda para gerir um fundo específico, ou ser destinado à algum órgão ambiental em concreto. Em síntese, dentro do atual texto constitucional brasileiro, a afetação da receita de um provável imposto ambiental sobre despejos na zona costeira pode ser considerado um flagrante de inconstitucionalidade, salvo se houver a mudança por Emenda, que inclua a proteção ambiental como exceção ao princípio da não afetação da receita do mencionado imposto.

No entanto, apesar do imposto ter fato gerador não vinculado e o produto de sua arrecadação ser destinado às despesas gerais do Estado, a sua concretização não se faz unicamente por meio de normas com função arrecadadora, ou seja, tributos fiscais instituídas pelo Estado para obter recursos para suprir as exigências coletivas. Além do mais, também podem se incluir normas indutoras, justificadas pela intervenção estatal sobre o domínio econômico<sup>1180</sup>. Conforme já visto ao longo do Capítulo II, a extrafiscalidade ambiental permite o vínculo da receita tributária dos impostos ambientais às necessidades orçamentárias para proteção do meio ambiente, que no caso brasileiro se traduz concretamente nas diretrizes constitucionais dos art. 3º,

---

<sup>1179</sup> CF/88, "Art. 167. São Vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)."

No mesmo sentido, *vid.* HENRIQUE DO AMARAL, P. "Tributos como instrumentos de proteção ambiental", *Direito Tributário Ambiental*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pp. 163 e 168.

<sup>1180</sup> Nesse sentido, *vid.* a doutrina brasileira de EDUARDO SCHOUERI, L. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*, tese para concurso de professor titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP, São Paulo, 2002, p. 204.

inciso I (solidariedade coletiva), art. 170, inciso VI (defesa do meio ambiente na ordem econômica), art. 196 (a saúde como dever de todos, inclusive do Estado) e art. 225 da CF/88 (proteção do meio ambiente).

A afetação da receita aos gastos ecológicos nada mais é do que uma forma de poder concretizar os fins ambientais, considerando que se pode custear diretamente as despesas ambientais, ou criar um fundo destinado especificamente às políticas ambientais ou aos órgãos de meio ambiente. No caso específico do imposto que se propõe, sua arrecadação será unicamente destinada à custear as despesas ambientais relacionadas à proteção ambiental das zonas costeiras<sup>1181</sup>, seja com a instituição de um fundo específico, que será inevitavelmente auxiliado por outros recursos do Erário devido aos altos custos relacionados com a matéria, ou por meio de incremento das atuais receitas destinadas aos órgãos e agências específicas destinadas à gestão marinha-costeira, *i.e.*, Ministério do Meio Ambiente, IBAMA, Secretarias de Meio Ambiente Estaduais e Municipais etc.

O imposto ambiental sobre os efluentes terra-mar destinaria a receita à proteção ambiental, sendo esta diretriz-guia uma concretização do tão proclamado princípio do poluidor-pagador, mesmo que esta afetação da receita não corresponda aos custos integrais relacionados ao impacto causado no meio ambiente. Este fundo ambiental poderá ser um fundo geral, integrado por outros tributos ambientais sobre produtos ou emissões, ou poderá ser específico para a proteção das zonas costeiras. Esta receita deverá ser destinada às ações de preservação contra a degradação ambiental das zonas costeiras e sua manutenção para as futuras gerações. Dentre estas ações, podem se incluir: a purificação dos despejos, com estações de tratamento; a manutenção de áreas protegidas; a promoção de recuperação de áreas destruídas pela contaminação, ou então para financiar órgãos e agências regionais ligados ao meio ambiente. Ainda a receita deste novo imposto ambiental poderá ser destinada às atuações ao longo de todo território

---

<sup>1181</sup> Conforme defendido pela doutrina espanhola por BOKOBO MOICHE, S. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, *cit.*, p. 89; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, *cit.*, p. 106; e VILLAR EZCURRA, M. "La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, pp. 99-124.

brasileiro, fazendo com que haja uma melhor distribuição dos recursos auferidos pela nova imposição ambiental<sup>1182</sup>. De todas as formas, o objetivo final desta nova arrecadação é propiciar um impacto na conduta dos poluidores das zonas costeiras, sejam produtores ou consumidores, para que modifiquem seus comportamentos de forma positiva a favor do meio ambiente. Assim, a estrutura do tributo deve ser capaz de modificar a conduta dos contribuintes-poluente, seja reduzindo a poluição, seja incentivando comportamentos mais limpos.

Dentro deste espectro, conforme analisado no modelo de intervenção integrado, as emissões terra-mar terão que ser autorizadas por taxas de licenciamento e fiscalização. Esta taxa se justificará pela obrigatoriedade do poluidor em integrar os cadastros da Administração e pelos custos relacionados com a fiscalização e controle dos despejos, que integrarão as medições e inspeções das instalações poluentes.

Assim, passando ao estudo da **taxa pela autorização ambiental para a realização dos despejos ao mar no Brasil**, deve-se primeiramente estudar sua natureza jurídica. Antes de mais nada, optamos pelo uso da taxa para a autorização, pelo fato de ser pacífico na doutrina e jurisprudência brasileira que a taxa é o meio adequado para cobrir serviços públicos específicos e divisíveis, os quais podem ser quantificados em função do serviço que afeta determinado

---

<sup>1182</sup> O modelo que propomos possui berço no Direito espanhol e por isso nos parece oportuno citar o exemplo da destinação da receita do imposto sobre contaminação atmosférica de galícia, em que sua arrecadação se destina ao financiamento de atuações em matéria de proteção ambiental e conservação dos recursos ambientais, além de desitnar divisas para a criação de um fundo de reserva para atender danos extraordinários e situações de emergência provocados por catástrofes ambientais. Para maior aprofundamento sobre este imposto, *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M. "El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", *cit.*, pp. 161-187; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P. "Fiscalidad y ecología: el impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", *cit.*, pp. 329-352; GARCÍA NOVOA, C. "El Reglamento del Impuesto Gallego sobre contaminación atmosférica: puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 7, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 169-186; ADAME MARTÍNEZ, F. "El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia", *cit.*, 2007, pp. 5-27; NOVO CABERA, R.; PORTERO FONTANILLA, J. "Sobre la oposición al impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, 2007, pp. 105-111, e toda bibliografia citada nestas obras.

grupo<sup>1183</sup>. No ordenamento jurídico brasileiro, as taxas são tributos vinculados à atuação estatal específica em relação ao contribuinte, consistindo no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço compulsoriamente prestado pelo Estado (cf. art. 145, inciso II, da CF/88). Difere da taxa do sistema tributário espanhol, que prevê o uso da taxa para a ocupação ou o uso do domínio público<sup>1184</sup>.

Nesse sentido, no sistema constitucional estabelecido para a cobrança de taxas, depara-se sempre com a necessidade do “interesse público tutelado sob a forma de fiscalização ou de obrigatória prestação do serviço”<sup>1185</sup>. Neste diapasão e por estes elementos característicos, as taxas podem também cumprir o dever de protecionismo ambiental, desde que sejam exigidos em função da atividade de fiscalização ambiental ou pela prestação obrigatória de serviços de caráter ambiental. Nesta esfera, os limites são constitucionalmente estabelecidos, ou seja, através da cobrança pelos valores correspondentes ao custo da atividade estatal de fiscalização ou pela prestação de serviços. Dentro

---

<sup>1183</sup> Em contraposição a taxa não pode ser utilizada para cobrir serviços públicos *uti universi*, *vid.* Voto do Ministro Carlos Velloso no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 456.186-6-RJ, 2ª Turma do STF, DJ 23 de abril de 2004, p. 27.

<sup>1184</sup> Vale ressaltar ainda, que o uso do domínio público no Brasil, diferentemente do que ocorre na Espanha, é regulamentado por meio de preços públicos. Assim, no Brasil, a taxa deve estar vinculada a algum serviço administrativo ou ao poder de polícia do Estado, cf. decisão do STJ no Recurso de Mandado de Segurança 12.081/SE, DJ de 10/09/2001, e doutrina de BANDEIRA DE MELLO, C.A. “Utilização da Faixa de Domínio de Rodovia Mediante Passagem Subterrânea de Cabos ou Dutos – Possibilidade de Cobrança”, *Revista Trimestral de Direito Público* nº 31, Malheiros, São Paulo, 2000, pp. 90-96.

Deve-se observar que no sistema tributário espanhol há a autorização pela utilização do domínio público, o que permite incluir os recursos ambientais. Entretanto esta linha não é seguida pelo constituinte brasileiro, cf. art. 145, inciso II, da CF/88, que determina apenas como fato gerador das taxas o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis. Exclui-se assim a utilização de recursos ambientais ou bens públicos como fato jurídico tributário da taxa. Não obstante, o uso de recursos ambientais pode ser cobrada por meio de tarifas ou preço público, como ocorre no caso da cobrança pelo consumo de água potável. “A natureza do produto da cobrança da água é a de preço público, pois se trata de fonte de exploração de bem de domínio público. Sua natureza é neocial cabendo ao detentor do domínio estabelecer o respectivo valor” (MACHADO GRAZIERA, M. L. *Direito de Águas: Disciplina Jurídica das Águas Doces*, 3ª ed., Atlas, São Paulo, 2006). No mesmo sentido, *vid.* HENRIQUE DO AMARAL, P. “Tributos como instrumentos de proteção ambiental”, *cit.*, p. 175.

Desta forma, as taxas somente podem ser utilizadas para a prestação de serviços públicos direcionados à proteção ambiental, e.g., saneamento, captação, tratamento e distribuição de água ou em razão do exercício do poder de polícia pelo Estado na fiscalização e controle de atividades lesivas ao meio ambiente, assim como nas concessões de licenças etc.

<sup>1185</sup> Cf. BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*, 27ª, Malheiros, São Paulo, 2010, p. 425.

destas limitações, observa-se que a taxa pelo cadastramento, fiscalização e controle dos agentes poluentes, do âmbito fiscal do sistema de intervenção integrado ora proposto, também encontra respaldo na normativa tributária brasileira, visto que o Poder Administrativo poderá instituir esta espécie tributária, notadamente por ser possível quantificar, através de elementos objetivos, o valor da fiscalização e dos serviços do Poder Público.

Igualmente ao ordenamento jurídico espanhol, no Brasil, o caráter vinculado da taxa significa que o valor da atuação estatal deve servir como base de cálculo, correspondendo, ainda que não de forma exata, à medida do serviço público prestado ou colocado à disposição do contribuinte ou do exercício do poder de polícia. Portanto, deve haver uma base de cálculo compatível com o fato gerador. Esta vinculação é o que limita o alcance e a própria aplicação do princípio da capacidade contributiva, visto que não é um fato relacionado com o contribuinte que é como critério para determinar a incidência da norma jurídica de tributação; o fato tributado é uma atividade exercida pelo Estado, seja para tributar o valor da atividade prestada ou para tributar o valor do benefício auferido pelo particular dela decorrente<sup>1186</sup>. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, *in casu*, o ente da Federação autorizado a criar a taxa de autorização para se realizarem os efluentes terra-mar, dentro da repartição de competências estabelecidas no texto constitucional, enquanto que o sujeito passivo será a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária<sup>1187</sup>.

---

<sup>1186</sup> Cf. SEVERO MARQUES, M. *Classificação Constitucional dos Tributos*, Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 240.

<sup>1187</sup> BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, cit., p. 294-297.

Nesse sentido, o art. 79 do CTN destaca que os serviços utilizados pelo contribuinte de forma efetiva, quando por ele usufruídos a qualquer título (inciso I, alínea a), ou de forma potencial, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (inciso I, alínea b). O mesmo artigo atribui à taxa o caráter específico, isto é, que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas (inciso II), e divisível, ou seja, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (inciso III)<sup>1187</sup>. Não se podem cobrar taxas cujos fatos geradores tributária sejam a prestação de serviços estatais que beneficiarão um determinado grupo ou uma coletividade, serviços estes não suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Estes pré-requisitos legais se encaixam perfeitamente em nossa proposta de se instituir uma taxa de autorização, cadastramento e fiscalização dos efluentes<sup>1188</sup> despejados ao meio marinho, visto que estes serviços são usufruídos pelos contribuintes de forma potencial, por sua compulsoriedade, ao mesmo tempo em que a figura proposta têm caráter específico (estará se autorizando uma empresa para poder realizar os despejos maléficos ao meio ambiente), divisível (que se pode identificar cada um dos autorizados), sendo em decorrência destas características um serviço vinculado (tributo que está ligado à atividade particular desenvolvida pelo Estado – autorização para verter substâncias poluidoras).

De fato, quando se passa à esfera de taxas de caráter ambiental, verifica-se que a proteção do meio ambiente, como um interesse geral e público, pode ser alvo de políticas que incorporem os custos administrativos de fiscalizar atividades potencialmente ou efetivamente poluidoras, bem como de serviços públicos de natureza ambiental (*vid.* art. 78, CTN). Nessa esteira, os direitos e interesses individuais dos poluidores serão condicionados e limitados pelo interesse público, qual seja, pelo direito coletivo a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Desta forma, a taxa de autorização pelo cadastramento, fiscalização, vigilância e controle de nossa proposta se destacará no ordenamento jurídico brasileiro como uma forma do contribuinte suportar o custo destes serviços públicos específicos necessários à aplicação do modelo de intervenção estatal integrado, sendo atribuídos diretamente à fiscalização e monitoramento das atividades econômicas, potencial ou efetivamente, lesivas ao meio ambiente costeiro, restando reservado ao mencionado imposto ambiental sobre efluentes à preservação e recuperação da zona costeira.

Assim, essa taxa de autorização corresponderá a um exercício do poder de polícia, compreendido como a atividade exercida pela administração

---

<sup>1188</sup> De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), NBR 9800/1987, que estabelece critérios para o lançamento de efluentes líquidos industriais no sistema coletor público de esgoto sanitário, o “efluente líquido industrial é o despejo líquido proveniente do estabelecimento industrial, compreendendo emanações de processo industrial, águas de refrigeração poluídas, águas pluviais poluídas e esgoto doméstico”.

pública que, limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos, no ditames do art. 78, *caput*, do CTN. Nessa planura, desde que se possa identificar o interesse público, pode o Estado utilizar o seu poder de polícia para protegê-lo<sup>1189</sup>. Portanto, a exigência da taxa de polícia pela autorização de realizar os despejos às zonas costeiras se fundamenta pela atividade do Estado, que caso haja o cumprimento das exigências legais, concede a autorização para tanto. Se trata justamente de uma taxa para remover os limites jurídicos ao exercício de direitos, ou seja, permite-se que se possam realizar despejos que sem a autorização não eram permitidos<sup>1190</sup>. Trata-se, portanto, de uma atuação fiscalizadora do Estado, que objetiva o interesse da coletividade em proteger a zona costeira, e esta atuação estatal provocada é o que justifica a imposição de uma taxa.

Este poder de polícia ambiental é um licenciamento exercido pelos órgãos executores da polícia de tutela ambiental, significando um importante mecanismo de controle<sup>1191</sup>, visto que as licenças são exigidas como forma de condicionar a prática dos atos dos particulares que, caso não observassem os requisitos mínimos, poderão desencadear em ilícitos com efeitos negativos no meio ambiente costeiro. Diante do exposto, observa-se que os fatos geradores nas taxas de caráter ambiental são uma forma de concretizar o exercício do poder de polícia do Estado e poderão ser o licenciamento, a concessão ou a

---

<sup>1189</sup> Nesse sentido, *vid.* BRITO MACHADO, H. *Curso de Direito Tributário*, *cit.*, pp. 350.

<sup>1190</sup> Cf. AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*, *cit.*, p.33. Nesse sentido, BANDEIRA DE MELLO demonstra que o poder de polícia se caracteriza, via de regra, pela imposição de abstenções aos particulares. Segundo o autor não deve se compreender este poder como uma manifestação da Administração que impõe prestações positivas aos administrados, sujeitando-os a obrigação de dar, como nas requisições de bens, ou de fazer, como nas requisições de serviços (BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*, *cit.*, p. 670).

<sup>1191</sup> Não acreditamos que seja o mais importante mecanismo de controle, cf. defendem MUNIZ, I; VASCONCELOS FALCÃO, M. "Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências", *cit.*, p. 146. A nossa tese aponta para os pros e contras de cada um dos sistemas, e que nenhum se sobrepõe em grau de importância ao outro, mas sim atuam em âmbitos competências distintos, melhor servindo à atuação do Estado conforme a exigência, cf. tópico IV.1.



fiscalização de licenças de instalação e de operação de atividades potencialmente ou efetivamente poluidoras<sup>1192</sup>.

Esta taxa em razão do poder de polícia deverá ser instituída por lei e não terá que necessariamente gerar benefícios para o contribuinte, porque quando tratamos de autorização, cadastramento ou fiscalização ambiental, não há nenhum benefício ou vantagem para o contribuinte<sup>1193</sup>. É justamente um exercício do poder de polícia do Estado poder impor obrigação de fazer ou não fazer ao contribuinte, além de outras obrigações<sup>1194</sup>.

A *quantificação* estará estar vinculada à prestação do serviço e como corolário da finalidade administrativa-ambiental do serviço. Seu caráter ambiental surge apenas porque a atividade desenvolvida pela Administração se realiza unicamente no intuito de controlar a atuação dos agente poluidores que exercem pressões negativas sobre a zona costeira. Como se observa, o que determina esta taxa é a associação direta com a prestação do serviço ambientalmente direcionado ao contribuinte. O valor da taxa a ser pago deverá levar em consideração o custo do serviço público prestado ou disponibilizado a cada contribuinte, quem polui mais quem provoca um gasto adicional com recursos humanos, máquinas, combustível, veículos e outros recursos que o Estado deverá disponibilizar para poder efetuar o serviço público de natureza ambiental.

Nesse sentido, observa-se que a taxa terá como *base de cálculo* uma grandeza conexa com o custo do serviço público prestado ou que está a

---

<sup>1192</sup> Poderão ainda ser instituídas taxas outras referentes ao serviço de limpeza ou recuperação ambiental, desde que estejam completamente delineadas com o princípio retributivo ou contraprestacional, relacionados ao sujeito passivo e não à coletividade em geral.

<sup>1193</sup> A taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa (cf. ANTONIO CARRAZZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 461).

Deve-se distinguir também a prestação de serviço público e exercício do poder de polícia. Enquanto os serviços públicos se traduzem em prestações de utilidade ou comodidade oferecidas pelo Estado ou quem lhe faça às vezes, o poder de polícia corresponde à atividade estatal que não almeja outra coisa senão uma abstenção dos particulares (Cf. BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*, cit., p. 669).

<sup>1194</sup> Nesse sentido, *vid.* HENRIQUE DO AMARAL, P. "Tributos como instrumentos de proteção ambiental", cit., p. 172.

disposição do contribuinte, e portanto que não corresponde a mesma base de cálculo do imposto ambiental, estando este vinculado ao impacto negativo causado pela poluição gerada e seus efeitos nocivos nos ecossistemas marinhos. Concretiza-se pelo princípio da proporcionalidade, em que se permite ultrapassar os custos envolvidos com o serviço público prestado, sempre que se tenha alguma finalidade orientadora para a taxa<sup>1195</sup>.

Destaque-se que esta atuação do Estado se revela tanto como uma atitude preventiva, como repressiva, coibindo a emissão de qualquer efluente poluente não permitido qualitativamente ou quantitativamente. Também se ressalta a importância da proporcionalidade como um requisito formal para a validade desta taxa, realizando uma equidade entre a conduta do agente poluente e a atividade administrativa, *e.g.*, se uma empresa emite efluentes industriais que polui as águas de uma praia, deve-se interditar apenas os dutos que poluem as águas e não toda a fábrica<sup>1196</sup>.

Não se pode negar que o alto custo que está relacionado com os serviços ambientais podem exigir um valor elevado do tributo correspondente, entretanto a simples instituição de taxas ambientais pode produzir um efeito psicológico, extrafiscal, imediato, induzindo o poluidor a comportamentos mais limpos para evitar a tributação, ou, pelo menos, diminuir a quantia a ser paga através da taxa<sup>1197</sup>.

Por outro lado, no que se refere à **competência para instituir a taxa de autorização** dos despejos nas zonas costeiras, a CF/88, no art. 145 previu expressamente que a taxa é um dos tributos que podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Cada ente federativo possui a competência concorrente para instituir taxas, sendo que aos Município, Estados e União estão destinadas as competências administrativas para a proteção do meio ambiente e para legislar sobre as matérias relacionadas com o tema. A

---

<sup>1195</sup> Cf. ROBIN DE ANDRADE, J. "Taxas municipais: limites à sua fixação", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, vol. 8, dez./1997, pp. 59-83.

<sup>1196</sup> Para o caso das emissões ao ar, *vid.* BESSA ANTUNES, P. D. *Direito Ambiental*, 12ª. ed., Lumen Juris, 2010, p. 125.

<sup>1197</sup> Cf. BALEEIRO, A. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16 ed., Forense, Rio de Janeiro, 2002, pp. 152 e ss.

competência municipal para expedir leis desta matéria se desprende do art. 30, inciso I, da CF/88, sendo que havendo conflito de interesses a partir de eventual superposição legislativa se resolve, em caráter geral, por meio da observância das normas estabelecidas em lei infraconstitucional relativas à execução da política e diretrizes de Direito Ambiental e ao controle e fiscalização das atividades capazes de provocar a degradação do meio ambiente, e.g., a Lei nº 6.938/81, que criou o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA), que determina no art. 6º as atribuições dos órgãos federais, estaduais e municipais que compõem, geralmente, cada qual nos limites de sua circunscrição territorial.

Nessa planura, a competência impositiva que é outorgada pelo legislador constituinte, seja ele a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, pode instituir a taxa do modelo proposto pelo cadastramento, fiscalização, vigilância e controle dos efluentes despejados ao mar, sob o manto do art. 145, inciso II, da CF/88, que estabelece expressamente que “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Acreditamos que os Estados brasileiros possuem a melhor capacidade para administrar uma taxa desta natureza, pela proximidade com os problemas ambientais, assim como pelo seu melhor controle sobre as questões ambientais em seu território.

Em síntese, o poder de polícia administrativa é exercido por todas as atividades e bens que afetam ou possam afetar a coletividade, sendo que para esse policiamento convergem as competências exclusivas e concorrentes das três esferas do Estado, em consequência da descentralização político-administrativa do sistema constitucional<sup>1198</sup>. Entretanto, atividades relacionadas ao meio ambiente costeiro são de interesse simultâneo das três entidades estatais, por sua extensão em todo território nacional (e.g., saúde, produção, turismo), o poder de regular e de policiar deve ser estendido a todas as Administrações interessadas, dentro dos limites de sua competência territorial.

---

<sup>1198</sup> Cf. LOPES MEIRELLES, H. *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010, p. 122.

Todavia, a regra continua sendo de que o policiamento administrativo é de exclusivo de um determinado ente, sendo o policiamento concorrente uma exceção. Observa-se que a instituição da taxas pela autorização dos efluentes ao mar no Brasil são de caráter concorrente a cada um dos entes da Federação, cabendo a cada um deles exercer esta competência dentro dos limites da potestade tributária, respeitando-se cada ente no caso de interseção de interesses.

Corroborando com nosso entendimento e fundamentando nossa proposta, de forma específica, deve-se destacar que a nossa taxa encontra perfeito encaixe legislativo no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, segundo a Resolução 237/97, art. 1º, inciso I, do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), o licenciamento ambiental é o “procedimento administrativo pelo qual o órgão ambiental competente licencia a localização, instalação, ampliação e a operação de empreendimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou daquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental. Por outro lado, a Lei nº 6.938/81, no art. 10, *caput*, institui que “a construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva ou potencialmente poluidoras, bem como os capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento de órgão estadual, competente, integrante do Sistema Nacional do Meio Ambiente – SISNAMA, e do IBAMA, em caráter supletivo, sem prejuízo de outras licenças exigíveis”. Diante destes ditames legais, ao IBAMA, autarquia federal, cabe apenas em caráter supletivo assumir o licenciamento, enquanto que os órgãos estaduais são os que de forma prioritária são responsáveis pela expedição de licenças no controle e fiscalização das atividades cuja realização configura causa de algum dano ao meio ambiente<sup>1199</sup> e, em consequência, podem ser atribuídos de responsabilidade administrativa para a aplicação da taxa de autorização que defendemos em nosso modelo.

---

<sup>1199</sup> Cf. MUNIZ, I; VASCONCELOS FALCÃO, M. “Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências”, *cit.*, p. 147.

Ainda, encontra-se em vigor, desde o dia 17 de março de 2005, a Resolução nº 357 do CONAMA, que, ao revogar a Portaria 020/86, definiu os padrões de lançamento de efluentes e controlou as atividades industriais potencialmente poluidoras. Nesse sentido, a Resolução 357/2005, em seu art. 46, determina que “o responsável por fontes potencial ou efetivamente poluidoras das águas deve apresentar ao órgão ambiental competente, até o dia 31 de março de cada ano, declaração de carga poluidora, referente ao ano civil anterior, subscrita pelo administrador principal da empresa e pelo responsável técnico devidamente habilitado, acompanhada da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica”. Dentro do mesmo artigo, o parágrafo primeiro determina que a declaração de carga poluidora deverá descriminar, entre outros dados, a caracterização qualitativa e quantitativa dos efluentes, baseada em amostragem representativa dos mesmos, o estado de manutenção dos equipamentos e dispositivos de controle da poluição. Além do mais, o órgão ambiental competente poderá estabelecer critérios e formas para apresentação da declaração, inclusive, dispensando-a se for o caso para empreendimentos de menor potencial poluidor, conforme parágrafo segundo do art. 46. Já o art. 48 da referida Resolução determina que o não cumprimento destas disposições sujeitará os infratores, entre outras, às sanções previstas na Lei de Crimes Ambientais, Lei 9.605, de 12 de fevereiro de 1998<sup>1200</sup>, que inclusive prevê a pena de prisão para os administradores de empresas e responsáveis técnicos que não observarem os padrões das cargas poluidoras.

É nesse contexto que defendemos o uso das taxas para o licenciamento e fiscalização do modelo de intervenção estatal integrado, que possui total respaldo no ordenamento jurídico brasileiro. A taxa estaria sendo cobrada tanto pela obrigatoriedade do poluidor-contribuinte em fazer parte dos bancos de dados da administração pública, tanto pelos custos que advém pela fiscalização do controle de emissões, bem como pelas medições e inspeções das instalações emissoras de efluentes poluentes. Este serviço administrativo de controle e inspeção será quantificado, segundo o custo do serviço, atendendo, por isso, ao princípio da equivalência, princípio retributivo e o

---

<sup>1200</sup> DOU de 13/02/1998.

princípio da proporcionalidade, garantindo sua recepção pelo sistema constitucional-legislativo brasileiro.

Passando para o estudo do **imposto ambiental sobre efluentes terra-mar**, deve-se ressaltar que no Brasil, à semelhança do ordenamento jurídico espanhol, os impostos possuem singular característica por sua não-vinculação à atividade estatal específica relativa ao contribuinte e, por isso, não podem ser exigidos distintamente de um contribuinte que de outro<sup>1201</sup>. Conforme art. 145, § 1º, da CF/88, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, sempre respeitando os direitos individuais e nos termos da lei. Por outro lado, o art. 150, inciso II, da CF/88, institui o princípio da igualdade tributária, vedando que a Administração, qualquer que seja ela, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo também qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim como na Espanha, há quem defenda que no Brasil a cobrança de impostos com uma diferenciação que se fundamenta na maior ou menor adequação da atividade do contribuinte aos padrões ambientalmente corretos seria inconstitucional, pois feriria os princípios da igualdade e capacidade contributiva<sup>1202</sup>. Contudo, esta posição é a mesma dos autores que na Espanha defendem a impossibilidade de utilizar o imposto como a figura tributária para a imposição ambiental. Como visto no Capítulo II, tópico II.2.2., não existe qualquer violação dos mencionados princípios. A igualdade não impede a discriminação, visto que este critério é essencial para tratar situações que

---

<sup>1201</sup> Segundo art. 16, do CTN, e doutrina clássica de ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., 2009, p. 61 e ss.

<sup>1202</sup> Nesse sentido, *vid.* FERRAZ, R. "Perspectivas da tributação ambientalmente orientada", cit., p. 396. Menciona o autor que: "[...] não há espaço para cobrança de simples impostos com finalidade ambientalmente orientada no sistema constitucional brasileiro. Tais exigências somente poderão ocorrer sob a forma constitucional brasileira" (*Ibidem*, pp. 396 e 400).

sejam desiguais (*i.e.*, os que poluem devem contribuir para ostentar os custos que causam à sociedade, na medida da degradação causada por sua atividade). Já a capacidade contributiva não resta violada, mas sim incide indiretamente, funcionando como vertentes mínima e máxima, incidindo sobre um sujeito que seja capaz de afrontar a obrigação tributária, bem como evitando a confiscatoriedade do tributo<sup>1203</sup>. Assim, o que existe é uma rigidez imposta pelo costume jurídico-tributário e por uma visão conservadora que tenta repelir a necessidade da adequação do sistema tributário às novas exigências sociais, impostas por uma sociedade em constante evolução. Com isso, compreendemos que a espécie tributária imposto pode ser no Brasil a figura central no modelo tributário a ser instituído para desincentivar e internalizar os custos marginais externos aos agentes poluidores.

Assim, como visto no caso espanhol no tópico *III.4.*, para poder se instituir um imposto sobre efluentes terra-mar, deve-se observar a dupla competência. A competência material está relacionada à competência ambiental, sendo que a competência para a proteção das zonas costeiras decorre desta competência ambiental. Como visto anteriormente, o art. 24 da CF/88 determina a competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (inciso VI), atribuindo portanto à todos os entes da Federação o dever de cuidar do meio ambiente e consequentemente as zonas costeiras. Por outro lado, o art. 23 da CF/88 atribui à União, Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre a proteção do meio ambiente e controle da poluição, devendo-se também incluir os Municípios nesta competência legislativa quando houver interesse local (cf. art. 30, incisos I e II, da CF/88). Quando passamos à *competência em matéria tributária* para se instituir a nossa proposta de imposto ambiental para o Brasil, estudamos que as competências tributárias não podem ser alteradas em suas diretrizes fundamentais, salvo por Emenda, bem como o rol de impostos está taxativamente enunciado no texto

---

<sup>1203</sup> Cf. defendida pela doutrina espanhola de CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos: art. 4º", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, cit., p. 118; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 89; AYALA BECERRIL, M. P. "La doble imposición en los impuestos medioambientales", cit., pp. 333 e ss., entre outros.

constitucional, que determina a competência de cada entidade estatal, que não poderá criar outros impostos, com exceção da União, por meio de Lei complementar no exercício da competência residual, desde que o imposto não seja cumulativo e que não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos que são discriminados na Constituição (cf. art. 154).

Ultrapassados o alicerce conceitual da espécie tributária e sua competência, verifica-se que a *natureza jurídica do imposto ambiental sobre as emissões à zona costeira* se define tanto pela finalidade desta nova imposição relacionada à proteção desta região, assim como pela fato gerador que recai sobre os efeitos negativos no ambiente costeiro, bem como pela configuração de seus elementos de quantificação, em que a base de cálculo, a alíquota e a cota tributária estão diretamente relacionadas ao impacto ambiental na zona costeira. Como foi observado ao longo desta tese, defendemos que não é a mera definição ou designação de um tributo como ambiental que identificará sua natureza ambiental, mas sim a destinação de sua receita para a proteção ambiental e estruturação de seus elementos de forma a contribuir com a tutela ecológica. Desta forma, o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar tem sua arrecadação destinada à prevenção, precaução e reparação de incidências antrópicas na zona costeira, portanto, com a finalidade extrafiscal-ambiental, é um tributo designadamente ambiental.

Assim, a nossa proposta tributária não é apenas mais um tributo fiscal criado sob a roupagem de um tributo extrafiscal; é um verdadeiro tributo ecológico de finalidade extrafiscal, que tem seus fins concretamente dirigidos a conservação do meio ambiente costeiro, pela construção do tributo com elementos de identificação que se centram na realização de efluentes daninhos, ao mesmo tempo em que os elementos de quantificação circundam o cálculo volumétrico e da qualidade dos despejos, baseando-se em elementos químicos e físicos, bem como seus efeitos sobre o meio receptor, além de instituir coeficientes corretores na cota tributária integral, que delinham o tributo com as necessidades ambientais de acordo com o tipo, lugar e forma de emissões, bem como são previstas deduções por comportamentos ambientalmente corretos.



A estrutura tributária do imposto ambiental sobre emissões terra-mar obrigatoriamente deve adequar seu fato gerador tributário para evitar, neutralizar ou minimizar os efeitos negativos de certas atividades que representam uma ameaça à qualidade das águas marinhas, notadamente a poluição ambiental ou a utilização de recursos da zona costeira. Nesse sentido, o princípio do poluidor-pagador entra em cena obrigando o contaminador da zona costeira a cumprir a prestação tributária, ao mesmo tempo em que exige que o Estado exerça sua potestade tributária e desempenhe seu direito subjetivo público de cobrar a imposição ambiental. Para tanto, o tributo ambiental deve atender aos critérios material, espacial e temporal.

O *critério material* no imposto sobre as emissões terra-mar é o comportamento de pessoas que estão relacionadas à poluição ou utilização o meio ambiente costeiro<sup>1204</sup>; isto é, versa sobre a ação do sujeito poluidor em contribuir para a degradação deste meio ambiente ou utilização do mesmo de forma a impedir o uso pelos demais, ou ainda, recai sobre aqueles que se omitem em praticar determinado ato que impeça a produção de prejuízos ao meio ambiente. Portanto, o critério material da hipótese tributária neste tributo extrafiscal-ambiental vem determinado pelo princípio do poluidor-pagador, que impõe que o fato jurídico tributário será a poluição ou a utilização dos recursos ambientais da zona costeira, ensejando que o sujeito passivo será o poluidor ou usuário da zona costeira, enquanto que obrigará que o tributo incida somente sobre a poluição ou utilização que se estipule como permitida e necessária para o desenvolvimento econômico e social (*vid. tópico 1.2.1.*). O princípio da capacidade contributiva não vem diretamente vinculado a este

---

<sup>1204</sup> BOKOBO MOICHE retrata que todo tributo ambiental deve possuir um vínculo entre o tributo e o dano ambiental produzido ou que se pretende evitar ou custear; sem a existência desse vínculo não haverá tributo ambiental, e a debilidade ou fortaleza desta relação determinará a melhor ou pior proteção que se dispensará ao meio ambiente (BOKOBO MOICHE, S. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, cit., p. 93).

imposto ambiental<sup>1205</sup>: a capacidade contributiva encontra-se presente na função de delimitar a carga econômica da tributação, preservando o poluidor nos limites mínimo e máximo da imposição fiscal, instituindo o mínimo isento e o limite máximo da não-confiscatoriedade (*vid.* tópico II.2.2.). Ademais o princípio da igualdade se materializa na medida em que impõe que todos os poluidores serão tributados de acordo com a intensidade da poluição que gerarem, independente de seu poder econômico; ou seja, o que defendemos é que no tributo ambiental o princípio da capacidade econômica não é o único fundamento, visto que o poluidor-contribuinte não está obrigado a pagar porque possui maior ou menor riqueza, mas porque polui e deve contribuir segundo o princípio da capacidade poluente (baseado no princípio do poluidor-pagador), isto é, contribui para a função pública de preservação do meio ambiente costeiro<sup>1206</sup>. Também, a poluição da zona costeira é um fato antrópico, e por isso pode ser caracterizado tanto como um fato ilícito e sujeito a sanção quando não estiver nos limites tolerados, como também poderá ser configurado como um fato lícito e necessário à sociedade, portanto podendo ser tributado<sup>1207</sup>.

---

<sup>1205</sup> A professora DIAS SOARES destaca que “para que o tributo ecológico seja coerente com os objetivos que persegue e não viole o princípio da equidade terá que ter por objeto uma atividade ou uma situação que, além de manifestar capacidade contributiva, apresente uma ligação estreita com o dano ambiental e com a internalização das externalidades. Só assim se verifica o requisito da necessidade” (DIAS SOARES, C. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Econômicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 381). Assim, “O princípio do poluidor-pagador configura o tributo ambiental como um tributo seletivo, pois recai, exclusivamente, sobre aqueles fatos econômicos que incidem negativamente sobre o ambiente. Em consequência, o tributo ambiental pode gravar uma atividade econômica e pode não-gravar outra da mesma natureza, podendo ser suas rendas similares. Igualmente, pode ocorrer que essas empresas contribuam com dintinta intensidade em virtude do tributo ambiental” (BORRERO MORO, C. J. *La Tributación Ambiental en España*, cit., p. 110).

<sup>1206</sup> No mesmo sentido, *vid.* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 133.

<sup>1207</sup> HERRERA MOLINA destaca que no caso de se gravar diretamente emissões poluentes, o fato gerador tem que contemplar a emissão de substância que não esteja proibida (HERRERA MOLINA, P. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, cit., p. 71). Portanto, repetimos que o fato gerador do imposto ambiental será a emissão de poluentes à zona costeira, sendo que somente poderá ser objeto do imposto atividades poluentes toleradas, restando excluídas as atividades ilícitas e sujeitas à sanção.

O *critério espacial* se define pelo art. 116 do CTN, que determina a ocorrência do fato jurídico tributário como aquele definido em lei<sup>1208</sup>. Assim, a circunstância material para se produzir os efeitos do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar deverá se constituir pelo lugar onde ocorre o uso dos recursos ambientais, local em que as atividades poluidoras são desenvolvidas ou os diversos lugares pelos quais se estendem os seus efeitos. A importância de se definir o lugar onde deve ocorrer o nascimento da relação tributária ambiental, critério espacial da tributação ambiental, se dá justamente para poder controlar através da imposição extrafiscal o lugar em que se desenvolve a atividade econômica, industrial, ou de consumo que afeta a zona costeira<sup>1209</sup>. Em consequência, a matéria do imposto ambiental sobre efluentes ao mar deve adotar três critérios espaciais, quais sejam: lugar onde ocorre o uso dos recursos ambientais; local onde as atividades poluidoras são desenvolvidas; e os locais onde se projetam os efeitos da degradação ambiental da zona costeira<sup>1210</sup>.

O *critério temporal* está relacionado ao marco temporal em que. realizado o fato gerador, nasce a obrigação de pagar o tributo. Assim, acudindo aos critérios alhures mencionados, no imposto ambiental sobre efluentes de nossa proposta, o critério temporal do tributo se dá em três momentos, de acordo com o tipo de emissões: a) no momento da geração da poluição para os efluentes industriais, domésticos e comerciais; b) no momento do consumo da água para os efluentes domésticos e comerciais; e c) no momento da saída dos produtos poluidores para os distribuidores de produtos agropecuários. Logo, nos termos do art. 114 do CTN, que determina que a lei tributária definirá quando ocorre o fato gerador, ao legislador brasileiro caberá incorporar na

---

<sup>1208</sup> BARROS CARVALHO ensina que o critério espacial da hipótese tributária e o campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. O critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei. As coincidências, até certo ponto freqüentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Assim, entre as fórmulas conhecidas, é a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica (BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, cit., pp. 255-256).

<sup>1209</sup> Em sentido semelhante, para a tributação ambiental em geral, *vid.* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., p. 162.

<sup>1210</sup> Em nossa proposta, esses elementos vieram destacados de forma específica nos coeficientes corretores aplicados na cota integral, cf. *tópico IV.1*.

hipótese tributária do presente modelo estes critérios, que se pautam fundamentalmente na melhor tecnologia possível e na conveniência administrativa em poder controlar, fiscalizar e arrecadar do imposto ambiental sobre efluentes.

Nestes termos, defendemos que a proposta realizada no início do presente Capítulo, está plenamente de acordo com a estrutura tributária extrafiscal do ordenamento jurídico brasileiro, podendo incorporar sem maiores dificuldades este sistema, estando condizente com as diretrizes ambientais e tributárias almejadas pela Constituição brasileira, portanto, inteiramente capaz de ser aplicado. Afinal, não se pode exigir uma interpretação unidirecional da Carta Maior, mas sim em seu complexo, que formado por distintos princípios e fundamentos, integra um único quebra-cabeças, do qual se pode extrair a constitucionalidade e legalidade de uma imposição ambiental como o imposto sobre efluentes a zona costeira.

No que se refere aos direitos e às obrigações dos sujeitos que estão envolvidos na relação jurídica tributária da proposta, observa-se que o *sujeito ativo* é o titular do direito subjetivo para exigir a prestação pecuniária relativa ao imposto ambiental sobre os efluentes ao mar, sendo que no Direito tributária brasileiro poderá ser uma pessoa jurídica pública ou privada. Entre as pessoas jurídicas de Direito público, podem ser aquelas investidas de capacidade política (pessoas políticas de direito constitucional interno), dotadas de poder legislativo e habilitadas a inovar a organização jurídica, criando, instituindo e modificando normas. Por outro lado, também existem as pessoas jurídicas de

Direito público sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais<sup>1211</sup>.

Acreditamos que existe a possibilidade de que as pessoas titulares da competência tributária possam transferir sua capacidade ativa, nomeando outro ente, seja público ou privado, para figurar na relação como sujeito ativo do vínculo. Assim, no caso do imposto sobre efluentes despejos nas zonas costeiras poderá ser instituído pela União, que poderá transferir sua capacidade ativa para determinadas pessoas que representam seus respectivos setores econômicos com o objetivo de melhor administrar a receita proveniente com esse tributo. Desta forma, considerando a nossa interpretação do art. 119 do CTN (interpretação não-litera) e pela conveniência legislativa tributária-ambiental para se instituir um imposto desta natureza, *i.e.*, pela competência residual da União em matéria de criação de novos tributos por meio de Lei Complementar (art. 154, inciso I, CF/88), bem como pela competência em matéria ambiental de zonas costeiras (competência comum dos entes federativos, art. 23, da CF/88), a União terá a potestade tributária para criar a legislação básica sobre o imposto ambiental sobre emissões na

---

<sup>1211</sup> Nesse sentido, o art. 119 do CTN determina que o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, *i.e.*, é aquele que possui o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, sendo o credor da relação jurídica tributária. Este dispositivo projeta duas interpretações: a) uma que somente pessoas jurídicas de direito público que possuem a potestade legislativa podem ser o sujeito ativo da obrigação tributária; e b) que qualquer um pode ser sujeito ativo da relação tributária, independente do sujeito titularizar o exercício da competência tributária ou não. Como defendido anteriormente, nos filiamos a segunda corrente e acreditamos que o texto legal se olvida de outras possíveis sujeitos ativos além das pessoas jurídicas de direito público de personalidade política, pois caso o disposto no art. 119 do CTN fosse interpretado conforme alguns dispositivos da CF/88, haveria uma restrição que consequentemente levaria a ilegalidade de cobranças de qualquer contribuição, *e.g.*, a fundamentada no art. 149 da CF/88, *i.e.*, todas as contribuições de natureza parafiscal e também nos casos de sujeição ativa auxiliar.

Desta forma, a capacidade tributária ativa diferencia-se da competência tributária: a competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, seus fatos geradores, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas, enquanto que a capacidade tributária ativa decorrente de prévia autorização legal disposta a outrem de exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico tributário principal ou acessório. Em síntese, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público ou agente público que lhe faça as vezes, com personalidade jurídica para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária estabelecida, *i.e.*, todo aquele que possui capacidade tributária ativa pode ser sujeito ativo, mas nem todo que exerce a capacidade tributária possui competência tributária (*e.g.*, no caso do INSS, SESC, Sesi etc., visto que estes possuem a capacidade para cobrar os tributos a eles referentes, porém a competência legislativa tributária é da União). Nesse sentido, *vid.* BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, cit., pp. 294 e ss.; e ANTONIO CARRAZZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 329 e ss.

zona costeira, mas para facilitar a gestão desta nova imposição, poderá transferir sua capacidade ativa para os Estados e os Municípios, que possuem parte da zona costeira em seu território, para administrar o imposto e arrecadar a receita dele proveniente. Alternativamente, sob o permissivo legal do art. 60 e seus parágrafos, da CF/88, também poderá se promover esta tributação ambiental por meio de Emenda constitucional, que não somente permitirá a implementação de nosso modelo, como de outros tributos ambientais por todas as esferas de governo, promovendo assim uma verdadeira reforma fiscal verde no Brasil (como inclusive já foram apoiadas nas Propostas de Emendas Constitucionais 31-A/2007 e 353/2009).

De fato, em um país de extensões continentais como o Brasil, seria demasiado imprudente exigir que a União administrasse o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar na totalidade da zona costeira do território brasileiro, considerando a complexa tarefa de fiscalizar e arrecadar que envolve um tributo desta natureza, conforme já tratado ao longo desta tese. Por outro lado, esta imposição ambiental restará melhor projetada sobre as particularidades de cada região com sua gestão *in loco*, visto que o sujeito ativo poderá se valer melhor dos mecanismos do modelo de intervenção estatal integrado à sua disposição e aplicar o que melhor convenha diante da situação concreta, que será mais facilmente perceptível diante de sua proximidade com o fato tutelado.

No que concerne ao *sujeito passivo* da relação tributária do imposto ambiental sobre efluentes, podemos definir que será a pessoa jurídica ou física, privada ou pública<sup>1212</sup>, da qual se exige o cumprimento da prestação pecuniária nos nexos obrigacionais (pagamento do tributo pela inoccorrência no fato gerador) e pelo cumprimento de prestações instrumentais ou formais (*i.e.*, das relações não-patrimoniais, como a declaração da quantidade e qualidade dos efluentes despejados mensalmente ou anualmente, ou a comprovação de que está devidamente autorizado para realizar emissões a zona costeira). Com isso, o sujeito passivo desta obrigação tributária é aquele a quem corresponde

---

<sup>1212</sup> Todas pessoas físicas ou jurídicas que estão sujeitas à soberania do Estado são potencialmente sujeitos passivos do tributo (POSADAS-BELGRANO, G. A. *Derecho Tributario*, Montevideo, Medina, 1962, pp. 165-166).

o dever da prestação a ser cumprida perante o credor. Assim, o sujeito passivo está obrigado ao pagamento da prestação pecuniária que constituiu o objeto principal da obrigação do tributo, está sujeito patrimonialmente à prestação do credor e também está sujeito a outras obrigações de fazer ou de não-fazer. A identificação do sujeito passivo na relação tributária do imposto ambiental sobre efluentes ocorre por meio do princípio do poluidor-pagador, visto que o princípio, quando projetado na esfera tributária, identifica o fato jurídico tributário como sendo a poluição da zona costeira. Portanto, o sujeito que realiza esta contaminação ambiental e degrada, direta ou indiretamente, o ambiente marinho, ou cria condições para levar a degradação deste conjunto de ecossistemas será o sujeito passivo-poluidor.

Nessa linha, as atividades de degradação, consumo ou utilização ambiental da zona costeira, ou também atividades administrativas de despoluição farão parte do fato gerador deste tributo ambiental, sendo o sujeito que realizar alguma destas atividades, para efeitos do imposto, denominado de contribuinte. Logo, o contribuinte é o sujeito passivo que perturba o equilíbrio ecológico da zona costeira e que fisicamente pratica ou leva à poluição e, portanto, realiza o elemento objeto do fato gerador, dentro dos parâmetros fixados pelo princípio do poluidor-pagador, que imputa os custos através do pagamento da cota tributária. Assim, ao realizador da atividade que polui o meio ambiente costeiro se imputa o imposto ambiental sobre efluentes: sobre esse sujeito recai o gravame.

Objetivamente, como visto, no imposto sobre efluentes de nossa proposta, o sujeitos passivos são os agentes poluentes (pessoas físicas, jurídicas ou entes sem personalidade jurídica), sejam titulares ou não desta exploração, que despejam efluentes poluentes autorizados desde a terra ao mar. Também poderão ser obrigados ao pagamento do imposto: de forma solidaria, o titular da canalização dos despejos que desembocam nas águas do mar, quando não coincida com a pessoa que realiza o despejo; e subsidiariamente, os funcionários da Administração encarregados pelo controle das medições dos efluentes, no caso de que seja confirmada a sua culpabilidade.

Assim, buscamos agregar ao imposto sujeitos passivos que realizam uma atividade poluidora que termine por incidir negativamente na água do mar, sendo a realização do fato gerador uma nítida manifestação poluente. Ao mesmo tempo, distinguimos o contribuinte *de jure* do contribuinte *de fato*, na medida em que o contribuinte *de jure* é o sujeito passivo que está vinculado ao sujeito ativo da relação tributária<sup>1213</sup>, enquanto que o contribuinte *de fato* é o sujeito que arca efetivamente com o ônus tributário. Ou seja, o contribuinte *de jure* repercute a carga econômica do tributo sobre o contribuinte *de fato* e este, impossibilidade de fazer o mesmo, suporta o encargo e sobre a incidência econômica do tributo. Assim, no nosso modelo o contribuinte *de jure* é o fabricante, o produtor agrícola, ou comerciante, de um determinado produto ou serviço, em que seu serviço ou produção afeta negativamente a zona costeira, e o contribuinte *de fato* será o consumidor final do produto ou serviço prestado por aquele, e que não terá como repassar os seus custos com este imposto para outrem. Nestes casos, o contribuinte *de jure* deve ser quem produz ou controla as emissões poluentes; se estas emissões são geradas no processo de produção, deve ser o fabricante quem deverá pagar o imposto, independentemente de que repasse o ônus tributário ao consumidor final, pois, como visto no tópico II.1., o importante é que o gerador deste custo social sinta o impacto de pagar o tributo e possa rever seus processos produtivos de forma a minorar seus custos e não perder demanda, pois é justamente ele que possui melhores condições de precaver, prevenir, neutralizar ou minimizar o dano à zona costeira<sup>1214</sup>. Não obstante, se o consumidor é o que assume por fim a carga tributária, isto apenas revela que os seus hábitos estão associados a

---

<sup>1213</sup> “A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte *de jure*” (AUGUSTO BECKER, A. *Teoria Jurídica do Direito Tributário*, cit., p. 533).

<sup>1214</sup> Nesse sentido, DIAS SOARES defende que “devem imputar-se os custos associados à degradação ambiental a quem gera e controla as condições que a desencadeiam. Uma vez que é nesse ponto do circuito econômico que se situa a causa *sine qua non* da poluição e onde existe a possibilidade de prevenir recorrendo ao meio menos oneroso. Assim, quando o produto obtido é ‘limpo’, mas o processo a seguir para o obter provoca danos ao ambiente, será o produtor o responsável social pelo comportamento poluente. O efeito incentivador deverá dirigir-se contra ele, pressionando-o a adotar opções menos gravosas para o ecossistema” (DIAS SOARES, C. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 32).



efeitos poluentes, e nada mais justo que acabe arcando com o ônus tributário. Por fim, nos despejos domésticos, o tributo poderá recair sobre o titular da canalização dos despejos que desembocam nas águas do mar, que poderá repercutir ao usuário do serviço de esgotos o imposto, facilitando assim a cobrança e cumprimento do gravame.

Quando passamos aos elementos de quantificação, observa-se que a *base de cálculo* está vinculada ao fato jurídico tributário e é o que mensura a quantidade e a qualidade de bens ambientais costeiros utilizados ou a poluição produzida pelo poluidor, fundamentando-se no princípio do poluidor-pagador. Assim, a finalidade da base de cálculo nos tributos é o que fundamenta a quantificação do fato jurídico tributário, sendo elemento essencial para a constituição do tributo<sup>1215</sup>. Trata-se, portanto, da grandeza instituída em consequência da regra-matriz tributária, e que se destina prioritariamente a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, para que, combinado com a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária<sup>1216</sup>.

Desta forma, para a determinação da base de cálculo do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar, utilizamos a quantidade de carga poluente de despejo realizado durante o exercício fiscal, sendo que a quantia da carga poluente é determinada pela soma das unidades poluentes de todos os parâmetros característicos do despejo estabelecidos em um anexo da proposta de Lei, que deverá ser elaborada segundo estudos científicos das áreas experimentais. Para a obtenção das unidades de poluição de cada parâmetro, multiplica-se o volume de despejo, expressado em mil metros cúbicos por ano (1000 m<sup>3</sup>/ano), pelo valor que se designe ao mencionado parâmetro, dividido pelo valor fixado para o mesmo como valor de referência, de acordo com as disposições do anexo da proposta de Lei. Também, em caso de interrupção ou término da descarga, desde informado ao órgão administrativo competente, será reduzido este período de inatividade da base de cálculo.

---

<sup>1215</sup> HENRIQUE DO AMARAL, P. "Tributos como instrumentos de proteção ambiental", *cit.*, p. 218.

<sup>1216</sup> BARROS CARVALHO, P. D. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, *cit.*, p. 204.

Portanto, a base de cálculo neste imposto é dimensionada de forma a materializar a quantidade de poluição ou do uso dos recursos ambientais da zona costeira, que, por sua vez, tem um fato jurídico tributário a poluição ambiental e utilização dos bens ambientais que compõe esta região, tudo de acordo com as teorias econômicas e o princípio do poluidor-pagador. A alíquota fixa em valor monetário, que atribuímos o valor de 10 euros, associada a cota tributária integral, que incorpora coeficientes corretores segundo as características específicas das emissões, e as deduções por comportamentos ambientalmente corretos aplicados na cota líquida, permitiram uma articulação que possibilitou elaborar uma quantificação de simplicidade técnica e de fácil assimilação pelos contribuintes e pela sociedade em geral. Esta quantificação encontra-se diretamente aliada à natureza jurídica do imposto e à realização do fato gerador, sendo uma materialização do fato jurídico tributário, o que destaca sua perfeita harmonia no conjunto da nova imposição sugerida. Nessa esteira, a emissão de efluentes poluentes (fato gerador) tem como base de cálculo parâmetros constituídos pela quantidade de substância poluente emitida, que é medida por unidades poluentes determinadas em Lei<sup>1217</sup>, e que será traduzida na cota tributária, determinado em dinheiro, através da multiplicação da base de cálculo pela alíquota fixa, pelos coeficientes corretores e pelas deduções.

Como se sabe, a alíquota se aplica para saber quanto será o valor do imposto a ser pago em dinheiro, é a quantificação em cifras numéricas que representam o *quantum debeatur* a ser suportado pelo contribuinte<sup>1218</sup>, devendo no presente caso ser configurado de forma a incentivar a utilização eficiente e racional da zona costeira, e reduzir as atuações poluentes e seus impactos negativos no meio ambiente, justificando a finalidade extrafiscal do

---

<sup>1217</sup> No mesmo sentido, *vid.* MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 330. Também HERRERA MOLINA destaca que “as medidas fiscais de proteção ambiental dependem da existência da relação estável da base impositiva do imposto e a poluição. Essa relação exige que as bases de cálculo não tenham caráter monetário, mas que trate de parâmetros em sentido estrito, constituídos por unidades de produtos poluidores ou suscetíveis de degradação ambiental” (HERRERA MOLINA, P. H. *La Protección Fiscal del Medio Ambiente: Aspectos Económicos y Jurídicos*, cit., p. 265).

<sup>1218</sup> A alíquota será aplicada depois que o fato escolhido para a base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra, de modo que a alíquota sempre e logicamente representa uma parcela desse fato já transfigurado em cifra e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota (cf. AUGUSTO BECKER, A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 243).

tributo por meio de uma correta atribuição do valor a ser pago e afastando qualquer alegação ou dúvida sobre uma possível finalidade meramente arrecadatória do tributo. A importância da correta configuração da cota tributária reside em que, para se atender a função extrafiscal do imposto ambiental sobre efluentes, deve-se motivar condutas menos poluentes ou até mesmo reduzir certas emissões à zero<sup>1219</sup>. É esta graduação da cota tributária que permite com que se orientem atividades ecologicamente corretas, *e.g.*, do menor consumo de água potável, investimento de novas tecnologias ou materiais menos poluentes etc., funcionando como mecanismo de racionalização da zona costeira. É justamente essa variação do valor a ser pago que permite o direcionamento dos agentes econômicos em suas atividades, incentivando iniciativas em prol do meio ambiente e desincentivando as poluentes: *i.e.*, cotas tributárias mais altas para os que mais poluem e cotas tributárias benéficas ou até a isenção para atividades menos poluidoras<sup>1220</sup>.

Sob este prisma, a quantificação dos efluentes terra-mar de natureza industrial deverão ser mensurados pelo próprio contribuinte, uma vez por semana, em dia aleatória, devendo ser registrado em livro de registro. Ressalte-se que a autoliquidação pelo contribuinte não impedirá o controle através do método direito de intervenção estatal pela Administração ou órgão designado por esta, que aconselhamos que seja realizado ao menos uma vez por mês, em dia aleatório, e sem prévia comunicação ao estabelecimento analisado, objetivando para minimizar as fraudes. Já os efluentes terra-mar de natureza urbana, tanto domésticos como comerciais, serão mensurados nas estações de esgoto, e resultarão em dados globais por regiões. A partir desta análise e de acordo com os efeitos sobre o meio receptor, serão cobrados das Administrações Municipais a partir da quantidade de habitantes em determinada zona, calculado por frações de 1.000 habitantes.

---

<sup>1219</sup> No mesmo sentido, *vid.* BARROS CARVALHO, P. D. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, *cit.*, p. 243.

<sup>1220</sup> HERRERA MOLINA defende que uma cota fixa resultaria rígida e pouco adequada para fomentar condutas favoráveis ao meio ambiente (HERRERA MOLINA, P. H. *La Protección Fiscal del Medio Ambiente: Aspectos Económicos y Jurídicos*, *cit.*, p. 265).

Nesse panorama, aplicação da tributação ambiental, por meio da extrafiscalidade, pode se revelar como uma das melhores formas para se iniciar a descentralização de competências no Brasil, especialmente atribuindo-lhes o encargo de se responsabilizarem pelo meio ambiente. De fato, acreditamos que implementação da extrafiscalidade ambiental sob a perspectiva constitucional é, de certa forma, estimulada no Brasil, e poderá se revelar como um meio de induzir comportamentos benéficos ou menos degradantes ao meio ambiente, ao mesmo tempo em que pode acarretar o custeio de obras e serviços relacionados com a matéria ambiental.

Desta forma, defendemos que o modelo que propomos consegue fundir os interesses do pacto federativo e da autonomia dos entes federados, fazendo o melhor uso das técnicas de intervenção pública existente, criando um projeto-piloto a ser estudado e adaptado na prática, e que após sua correta modelação no mundo do ser, servirá de ponto de partida para outros tributos extrafiscais-ambientais que, por sua vez, poderão culminar um dia em uma verdadeira reforma fiscal verde no Brasil. Talvez o maior problema das propostas feitas até então seja o seu caráter megalomaniaco, isto é, buscando inserir uma reforma fiscal intensa em um sistema que não pode suportar estas mudanças, apenas pelo simples fato de que a prática em alguns países de alto grau de desenvolvimento econômico tenham obtido sucesso. O que propomos é a implementação de um tributo em concreto, através da inserção por Lei complementar e dentro das atribuições ambientais da União sobre o domínio público da zona costeira, utilizando na aplicação, administração e arrecadação a potestade ambiental que é assegurada pela Constituição aos Estados e Municípios. A partir desta primeira implementação e com a obtenção de resultados positivos dentro do próprio território brasileiro, será muito mais fácil se sustentar uma tributação ambiental no Brasil e defender uma tese perante os órgãos legislativos das entidades políticas deste país. É uma mera questão de se investir na introdução de um tributo ambiental simples e completamente justificado constitucionalmente, tributariamente e ambientalmente, que servirá de teste para um posterior investimento massivo nesse setor extrafiscal.

Por outro lado, não podemos negar o importante papel que esta nova imposição tributária terá no Brasil. Como vimos ao longo desta tese, o uso de instrumentos extrafiscais-ambientais podem ser implementados em vários

níveis de intensidade, podendo ser introduzidos como opções independentes ou como passos graduais (como por meio das isenções, bonificações ou subvenções nos tributos ordinários)<sup>1221</sup>. O que defendemos é o uso integrado dos mecanismos de intervenção pública, com destaque aos instrumentos tributários como sendo a nova vertente a ser seguida no caso do Brasil, e que a proposta de imposto ambiental sobre efluentes ao mar é uma forma concreta de se buscar aproveitar ao máximo o uso destes instrumentos. Assim, como corolário, uma ampliação dos tributos ambientais poderá ocorrer com a implementação de uma reforma fiscal verde<sup>1222</sup> no território brasileiro, mas acreditamos que antes de atingir este ponto, deveria haver uma introdução paulatina ou de forma gradual de tributos específicos sob questões ambientais concretas, como de fato vem ocorrendo da Espanha e por toda União Europeia, podendo o imposto ambiental sobre os despejos emitidos ao mar ser o pontapé inicial, considerando sua simplicidade técnica e compatibilidade com os serviços Administrativos.

Defendemos a instituição de verdadeiros e novos tributos ambientais que tenham o principal objetivo causar um impacto direto sobre o poluidor, fazendo com que o elemento extrafiscal-ambiental esteja plenamente presente e que de uma vez por todas o Brasil possa dar esse importante passo em sentido à modernização de suas políticas públicas ambientais<sup>1223</sup>. Realmente,

---

<sup>1221</sup> Discordamos taxativamente com o posicionamento de autores que negam a possibilidade da instituição de novos tributos sobre questões ambientais no Brasil, pelo argumento que a carga tributária é demasiada alta no Brasil, ao mesmo tempo em que se pode utilizar os instrumentos tributários já existentes de forma a induzir comportamentos ambientais aos contribuintes, sem que se ocasione uma sobrecarga tributária. Em sentido contrário, *vid.* ANGEIRAS FERREIRA, L. *Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina*, *cit.*, p. 20.

<sup>1222</sup> Segundo BUÑUEL GONZÁLEZ, uma reforma fiscal ecológica somente é possível por meio de impostos sobre a energia, pois são os únicos capazes de combinar objetivos ambientais com o suficiente poder arrecadatório. Uma reforma teria êxito se fosse baseada na imposição sobre a energia em que o objetivo fosse o aumento dos preços da energia em longo prazo, a exemplo do que foi aplicado na Alemanha, de forma que todos os agentes econômicos possam ter em conta esse aumento no planejamento de seus investimentos, minimizando, através da introdução gradual e escalonada, os efeitos negativos sobre a economia. Aduz ainda que não teria sentido introduzir impostos sobre a energia e ao mesmo tempo criar subvenções contrárias aos mesmos. Desta forma, este tipo de reforma deveria vir acompanhada da supressão das distorções dos preços ocasionadas pelas subvenções. (BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España", *cit.*, p. 29).

<sup>1223</sup> Claro que não rechaçamos a possibilidade de incorporar elementos ambientais nos tributos ordinários, mas defendemos que a tributação ambiental deve ser instituída de forma independente e incisiva.

se se propõe o duplo dividendo, dentro dos parâmetros concebidos na reforma fiscal verde, talvez fosse melhor continuar com um “esverdeamento dos tributos ordinários”, preservando assim a índole fiscal de tentar arrecadar mais para reduzir a pressão fiscal incidente sobre a renda, o patrimônio e o consumo; entretanto, este comportamento legislativo não seria nada mais que uma mais um justificante para se aumentar a pressão fiscal sem maiores responsabilidades ambientais para os entes públicos. A importância da criação de um novo tributo ambiental que se caracterize pela figura tributária imposto é de suma importância, porque será a quebra de uma barreira que por longos anos tem impedido a implementação de um instrumento plenamente viável e aconselhável para o caso brasileiro.

Reafirmamos que o uso da presente proposta é plausível, na medida em que ultrapassamos os limites teóricos que normalmente limitam as propostas da generalidade da doutrina já defendida sobre o tema no Brasil, e atingimos uma modelo completamente estruturado e concreto, que servirá de base para o planejamento em matéria de zonas costeiras, que vem há muito tempo sendo esquecido pelas políticas públicas. Em definitivo, o uso abusivo do meio ambiente no Brasil encontra uma esperança com a intervenção tributário-ambiental por parte das autoridades públicas, e a reafirmação desta nova forma de política pública pode se iniciar pelo nosso modelo de intervenção estatal integrado, que além de introduzir um imposto ambiental próprio sobre os efluentes despejados ao mar, também fará uso das taxas de policiamento, assim como de normas administrativas de determinação de limites mínimos exigidos para a concessão de autorização, e ainda reafirmará uso do sistema sancionador em caso de descumprimento do sistema instituído.

## CONCLUSÕES

*Primeira.* O aumento da poluição é uma consequência do crescimento populacional e da intensificação da produção industrial, resultado de uma sociedade movida pelo consumo. Este comportamento fomenta a sobrecarga dos usos dos recursos naturais, o que gera uma crescente exigência social em relação da qualidade do meio ambiente. Diante disto, o Estado deve assumir a difícil tarefa de regular o uso das matérias primas, sem prejudicar o crescimento industrial que sustenta a economia, suprimindo as necessidades das presentes e futuras gerações.

*Segunda.* Para mitigar os problemas causados pelo uso indiscriminado dos recursos naturais, ao longo das últimas décadas, as políticas da UE e da Espanha têm reconhecido a proteção ambiental como um direito dos cidadãos e um dever de todos, inclusive do próprio Estado, sendo que esta atribuição de encargos ambientais vem sendo consubstanciada nas últimas décadas pelo denominado princípio do poluidor-pagador. Este princípio é um reconhecimento legal-jurídico do direito dos cidadãos ao meio ambiente sadio e da obrigação dos Estados modernos em adequar seu ordenamento jurídico a esta nova situação, se materializando através dos instrumentos de intervenção estatal, sejam métodos diretos, indiretos ou híbrido.

*Terceira.* Os métodos diretos vêm sendo aplicados com maior intensidade, sendo responsável pela instituição de padrões ambientais e do controle penal, conseguindo atingir por vezes de forma mais rápida o objetivo ambiental, contudo sem oferecer incentivo dinâmico aos poluidores (*i.e.*, investimento em tecnologias limpas) e por vezes com um maior custo administrativo. Não obstante, o métodos diretos possuem atualmente limitações em sua efetividade prática, seja pela confusa e deficiente legislação, ou pela indeterminação do objetivo da concessão, ou ainda pela insegurança jurídica sobre os *standards* de poluição, devendo ser complementado pelos métodos indiretos e híbrido. Por outro lado, os métodos indiretos vêm ganhando um maior espaço na política ambiental moderna, porque incentivam os poluidores à redução da degradação ambiental (incentivo estático), ao mesmo tempo em que promove o uso de novas tecnologia limpas (incentivo dinâmico). Por fim, o método híbrido permite que limites quantitativos determinados em autorizações (método direto) possam ser comercializadas pelos

próprios poluidores, transferindo aos poluidores o poder de decisão sobre a compra e venda destas autorizações (método indireto). Uma vez atingido o limite máximo de emissões permitido em uma determinada região, o valor da autorização poderá não apenas representar para o poluidor o valor do serviço administrativo, mas também o valor da autorização segundo as forças de mercado da oferta e demanda.

*Quarta.* A tributação ambiental, como método indireto financeiro de intervenção estatal, possui seu berço nas teorias econômicas, teorias estas que também serviram para fundamentar o princípio do poluidor-pagador. Os economistas defendem que pode haver um maior controle da poluição a um menor custo, quando se descentraliza aos poluidores o poder de decisão de produzir mais e pagar o preço pelo valor ambiental, ou diminuir a poluição e diminuir os valores cobrados pelo Estado. Dentro deste contexto, se idealizou a reforma fiscal verde, que defende a possibilidade de atingir a proteção ambiental, ao mesmo tempo em que se reduzia a carga fiscal sobre os demais tributos. Contudo, de forma geral, este segundo benefício não vem se observando na prática, visto que os tributos ambientais possuem pouca expressividade arrecadatória. É justamente neste ponto que o Direito tributário corrige esta ideologia equivocada dos economistas, e acertam a essência da tributação ambiental, determinando sua natureza como extrafiscal e integrando-o ao ordenamento jurídico. Assim, essa forma de intervenção do Estado é uma aliança entre o Direito ambiental e o Direito tributário, que permite que questões ecológicas sejam influenciadas por decisões tributárias: se descentraliza aos poluidores o poder de decisão sobre a quantidade e qualidade de emissão dos poluentes, permitindo que os poluidores paguem para continuar suas atividades dentro dos limites legalmente tolerados, ou que reduzam sua poluição através da mudança de comportamento, seja produzindo menos ou substituindo sua forma de produção por materiais ou tecnologias limpas.

*Quinta.* Na Espanha, a tributação ambiental sob o ponto de vista jurídico é alvo de discussões desde longas datas, principalmente no que tange à incidência do princípio da capacidade econômica, que geraram as mais diferentes correntes de interpretação. Adotamos a teoria de que a capacidade econômica deve ser flexibilizada para se adequar as novas necessidades sociais, se revelando como um objeto material, servindo de limite mínimo e máximo da imposição fiscal (mínimo isento e a não-confiscatoriedade). Esta flexibilização é um imperativo e



um mandato da UE, visto que buscando materializar o princípio do poluidor-pagador, o Estado espanhol se viu obrigado a instrumentalizar este princípio por meio da extrafiscalidade ambiental, que possui uma natureza distinta da noção clássica de tributo. Portanto, defendemos que a capacidade econômica tem seu protagonismo deslocado nos tributos ambientais, em função do princípio da *capacidade poluidora*, que é a capacidade que o contribuinte tem de lesionar o meio ambiente através de sua atividade contaminante.

*Sexta.* Dentro das competências ambiental e tributária, tanto o Estado, como as CCAA e os Entes locais podem instituir tributos em matéria de meio ambiente. Os tributos autonômicos podem incidir sobre a mesma matéria tributável das outras entidades estatais (Estado e Entes Locais), mas os fatos gerados devem ser autônomos, evitando a dupla incidência, bem como a violação do princípio da coordenação ou da legalidade. Diante da nova realidade inserida pela modificação do art. 6.3, da LOFCA, houve uma ampliação do âmbito de atuação das CCAA e dos Entes Locais, não havendo qualquer restrição para a instituição de um tributo ambiental por qualquer esfera política da Administração. Entretanto, na esfera ambiental, pode-se considerar que uma intervenção de nível regional ou local podem melhor atacar os problemas ambientais, por sua proximidade com as zonas afetadas.

*Sétima.* Sempre que possível, um imposto ambiental deverá guiar de pelos princípios da: a) *capacidade poluidora*, que é a capacidade que o contribuinte tem de lesionar o meio ambiente através de sua atividade contaminante; b) *correlação do objeto sobre o qual recai o imposto*, onde o objeto tributado deve ser uma ameaça ou lesão ao meio ambiente, isto é, uma atividade poluidora e não a renda, a produção ou o consumo, havendo assim um vínculo entre o tributo e o problema ambiental; c) *potencialidade lesiva ou dano*, em que o fato gerador do tributo sempre deverá ser a realização de uma atividade poluidora, isto é, a emissão ou degradação ambiental será a atividade tributada, visando mitigar este efeito negativo; d) *medição verossímil do dano*, pela qual a base de cálculo do imposto ambiental deverá, prioritariamente, ser medida por métodos diretos, para poder fazer uma melhor aproximação da atribuição dos custos ambientais e até mesmo para que o poluente-contribuinte tenha uma melhor aceitação do tributo que está pagando; e) *correta atribuição de custos*, que determina que a alíquota deverá representar uma grandeza econômica que possa ser implementada de forma a

diminuir a incidência antrópica no meio ambiente, mas ao mesmo tempo a correta atribuição de custos implica que a alíquota não poderá ser tão alta que inviabilize a atividade produtiva, o que faz necessária a aplicação de deduções ou até mesmo isenções concedidas a certos grupos de poluidores; f) *adequação da arrecadação*, ou seja, a receita do imposto deve estar de acordo com o propósito da prevenção, precaução, recuperação e proteção ambiental, que deverá ser destinada exclusivamente ao propósito ambiental em um fundo específico, caso contrário será apenas mais um tributo arrecadatório e sem nenhum fim extrafiscal; g) *capacidade de modificar as condutas dos poluidores e incentivar comportamentos limpos*, isto é, motivar os sujeitos poluidores a agir de forma mais limpa para com o meio natural; e h) *efetividade ambiental*, em que o objeto-fim do tributo é a melhora da qualidade ambiental.

*Oitava.* A zona costeira é uma região com grande potencialidade econômica, sendo caracterizada por recursos finitos, não-renováveis e insubstituíveis. De fato, a ocupação progressiva e intensiva das regiões costeiras, bem como a falta de uma proteção coordenada destas áreas, vêm acarretando o seu desenvolvimento insustentável. Neste toar, ante os permissivos constitucionais materiais e formais, e o reiterado incentivo ao longo das últimas três décadas pelos organismos internacionais (em especial a OCDE, UE e Nações Unidas), a tributação ambiental dos efluentes terra-mar surge como uma alternativa para combater os efeitos negativos do homem sobre a zona costeira. No plano teórico, o caráter finalista impõe que se reduza ou que se contenha a poluição desmedida, alterando as condutas dos sujeitos poluidores em um sentido benéfico para a melhoria da qualidade do ambiente marinho. A fórmula utilizada é a de internalizar os custos sociais provocados por efluentes lícitos que desembocam no mar, atribuindo um valor monetário ao custo da poluição, impondo ao emissor os custos dos efeitos negativos ao meio ambiente marinho causados pela atividade econômica desenvolvida.

*Nona.* Na prática, ante o permissivo constitucional e infraconstitucional para se instituírem tributos ambientais sobre efluentes terra-mar, algumas CCAA vem assumindo a concretização dessas figuras tributárias, o que de certa forma permite uma melhor projeção do tributo sobre as peculiaridades de cada uma destas regiões costeiras. De forma geral, pela dificuldade de se introduzir inicialmente estas novas figuras no ordenamento jurídico espanhol, várias foram

as fórmulas apresentadas pela legislação, doutrina e jurisprudência para justificá-los, inclusive criando até mesmo uma quarta categoria tributária inexistente na ordem tributária, o “cânon”. Nosso posicionamento é que estes tributos, desde sua implementação, correspondiam a verdadeiros impostos extrafiscais-ambientais, tanto pelos seus elementos de identificação, quando pelos seus elementos de quantificação, mas que tiveram de ser interpretados ao longo de sua existência de acordo com uma ou outra doutrina que permitia sua aplicabilidade no ordenamento jurídico vigente. Assim, apesar das diversas teorias, defendemos que os tributos de fato correspondem a verdadeiros impostos ambientais, linha esta que vem ultimamente sendo aceita pelas novas legislações tributário-ambientais da Espanha.

*Décima.* A aceitação dos tributos ambientais por meio da figura tributária imposto permite que se corrijam fatores que até então não permitiam a correta interpretação do tributo. Os elementos de identificação destes tributos deixam claro que os mesmos não possuem uma natureza arrecadatória, nem que o tributo busca compensar os custos administrativos pelo serviço ou uso do domínio público. A intenção é mitigar a incidência humana no meio ambiente marinho e melhorar a qualidade destas águas. Os próprios fatos gerados destacam que o tributo considera as emissões poluentes despejadas da terra ao mar, ou seja, considera a capacidade de poluir do contribuinte, incorporando o princípio do poluidor-pagador em sua essência. Por outro lado, nos elementos de quantificação, não resta qualquer dúvida de que os tributos em questão são verdadeiros impostos, já que não se fundamentam para sua quantificação no custo do serviço administrativo ou no valor do domínio público, mas sim no valor atribuído à poluição, nominalmente denominados de unidades de poluição pelas legislações autonômicas. Inclusive, segundo nosso posicionamento, a quantificação desta deterioração ambiental é extremamente difícil ou até mesmo impossível, haja vista apesar de se poder realizar uma aproximação do valor ambiental, não podemos mensurar todo valor que o mesmo representará para as futuras gerações ou até mesmo para os seus usos ainda não descobertos. Outrossim, as mais recentes figuras ainda preveem deduções por comportamentos ambientalmente corretos, deduções estas que somente podem ser introduzidos por meio de impostos.

*Décima primeira.* O principal elemento diferenciador dos modelos tributários sobre efluentes terra-mar propostos na Espanha cinge à forma de medição para a quantificação do tributo. A regra adotada é a do método objetivo, em que se considera o volume anual de despejo e o tipo de poluentes, segundo os parâmetros característicos no primeiro dia do exercício fiscal. A quantificação é realizada segundo os valores previamente atribuídos a cada unidade de poluição, que se estabelecem de acordo com os elementos químicos ou alterações físicas causadas no meio receptor estabelecidas. Contudo, teorias mais modernas defendem uma quantificação baseada no método direto, em que se devem colher amostragens semanais e se fixar uma média mensal de poluição, para então se calcular o imposto ambiental. Defendemos que para poder melhor atender às finalidades do princípio do poluidor-pagador, as medições deverão ser realizadas semanalmente, através da autoliquidação do tributo. Simultaneamente, a Administração deverá realizar o controle e inspeção das instalações por meio do método direito de intervenção do Estado, que acreditamos que tenha que ser realizada ao menos uma vez por mês, em dias aleatórios, para comprovar a veracidade das medições realizadas pelo próprio poluidor. É de se destacar que a Administração deve possuir meios para medir estas emissões, sem que sejam de custo tão elevado, que possam inclusive superar o que será cobrado pela imposição do tributo ambiental. Para o modelo que idealizamos, o método direto de medição é o que melhor corresponde ao princípio da capacidade poluente e do princípio do poluidor-pagador. Não obstante, se no caso concreto ficar determinado a impossibilidade das medições reais, poderá se aceitar a utilização do método objetivo de quantificação em caráter provisório, com a obtenção de um objetivo ambiental a um custo mínimo para o Estado, até que se possa implementar o método direto de intervenção. Em todo caso, a estimativa indireta deverá ser aplicada nos casos de anomalias nos resultados das amostragens ou nos previstos no art. 53 da LGT.

*Décima segunda.* Os dados coletados sobre as receitas advindas dos tributos autonômicos sobre efluentes terra-mar comprovam nossa teoria de que os economistas não podem atribuir a estas figuras a capacidade arrecadatória para substituir outros tributos fiscais: o fim é ambiental e a receita advinda destes tributos deve ser destinada ao propósito ambiental. A teoria do duplo dividendo deve ser reinterpretada pela ciência jurídica, mantendo o primeiro dividendo como sendo o benefício ambiental, enquanto que o segundo dividendo restringe-se à

arrecadação para cumprir os propósitos ambientais (ao menos parcialmente), não possuindo qualquer finalidade fiscal que venha a apoiar outros tributos baseados na renda, patrimônio ou consumo. O objetivo da Administração não é arrecadar, nem tão pouco eliminar a produção necessária à economia, mas sim limitar a poluição e promover a proteção da natureza até um limite sustentável.

*Décima terceira.* Baseando-se na experiência espanhola, sistematizamos e criamos um modelo de intervenção estatal integrado, que se fundamenta nas diretrizes constitucionais e internacionais de proteção ambiental. Este modelo propõe reduzir as substâncias poluentes que incidem no meio marinho por meio de empenhos coordenados entre os diversos instrumentos à disposição dos governos, aperfeiçoando e moldando as naturezas inerentes a cada um destes instrumentos para uma nova metodologia, em que a aplicação conjunta relativiza as concepções radicais até então defendidas, intervindo de forma mais eficiente no meio ambiente (objeto-fim de todos estes instrumentos) e permitir a qualidade de vida e sua preservação como direito fundamental.

*Décima quarta.* A nossa proposta exige uma prévia autorização legal para preservar o princípio da reserva de lei e efetivar a função preventiva e repressiva da Administração no controle da qualidade das águas costeiras. Esta autorização permitirá o cadastramento da atividade poluente e de seus agentes, facilitando o controle e fiscalização dos efluentes. A proibição de poluir é a figura central do controle prévio dos despejos (método direto de intervenção), que responde com maior eficiência aos problemas que assolam o planejamento à curto, médio e longo prazo das políticas de desenvolvimento sustentável, garantindo a prévia comprovação das circunstâncias que giram em torno da atividade e das peculiaridades de cada região afetada. O Estado torna-se obrigado a realizar um permanente controle *ex ante* e *ex post* (revisão e revogação da autorização, ou averiguação das instalações), enquanto que ao titular da autorização cabe o cumprimento das obrigações impostas na autorização, sob pena de lhe ser aplicado sanção, obrigação de reclamação ou revogação ao autorização. O valor desta autorização não corresponderá aos custos ambientais dos danos provocados pelo despejo de efluentes, mas apenas se limitará pelo custo da atividade administrativa de cadastramento, controle e fiscalização, enquanto que os despejos não autorizados (em desacordo com as condições de autorização ou

pelo descumprimento das obrigações tributárias) ensejam na potestade sancionadora.

*Décima quinta.* O nosso modelo de intervenção estatal integrado utiliza como figura central um imposto para reduzir as emissões autorizadas. O imposto é o instrumento que melhor se revela capaz de afrontar os problemas ambientais, já que não possui limitações em relação à identificação do propósito ambiental e do fato gerador relacionado à capacidade de poluição, bem como melhor se adequa à quantificação do tributo segundo a impossibilidade de aferição real do uso ecológico, ao mesmo tempo em que se encaixa perfeitamente em um mecanismo que busca incentivar os poluidores a diminuir suas contaminações, e alcançar padrões de política ambiental pré-determinados. Todavia, ressaltamos que esta figura deverá integrar um sistema de mecanismos de intervenção estatal, em que se exigirá uma taxa administrativa pela autorização, prévia ao imposto sobre emissões, ao mesmo tempo em que se devem estipular sanções em caso de descumprimento da autorização ou do próprio imposto ambiental. Em sua essência, este sistema busca sistematizar os métodos de intervenção até então aplicados de forma desconexa, sem desconsiderar a inovadora importância dos instrumentos indiretos, que transferem ao particular a opção de contaminar menos e pagar menos, ou contaminar e tributar em maior proporção. Ademais, se prevê a possibilidade de se instituir um comércio de limites máximos de emissões, que poderá controlar os níveis globais de emissões em determinada região. Toda essa estrutura que ora propomos permite que haja um aproveitamento das instituições, estrutura e pessoal da administração para o mesmo objetivo comum, evitando a burocratização e despesas desnecessárias, além de incentivar pesquisas e uso de tecnologias de ponta por parte das empresas. Ainda, outros instrumentos indiretos financeiros poderão integrar o modelo proposto, desde que verificadas a necessidade de sua implementação no caso concreto.

*Décima sexta.* A quantificação do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar deverá mensurar a quantidade e a qualidade da poluição produzida pelo poluidor (química ou alteração de temperatura), dimensionando a intensidade do comportamento poluente. A base de cálculo será determinada pela quantidade de carga poluente de despejo realizado durante o exercício fiscal, sendo que a quantia da carga poluente é determinada pela soma das unidades poluentes de todos os parâmetros característicos do despejo estabelecidos em um anexo da

Lei, que deverá ser elaborada segundo estudos técnicos-científicos. Assim, a base de cálculo será mensurada em unidades de poluição, enquanto que a alíquota será fixa. A cota integral do modelo propõe que a base de cálculo seja multiplicada pela alíquota e por coeficientes corretores, que permitirão uma melhor moldagem do tributo às necessidades ambientais. Os coeficientes corretores considerarão o tipo de efluentes (industrial, doméstico, comercial ou agropecuário), o lugar de despejo (considerando a sensibilidade do meio receptor) e a forma de despejo dos efluentes (condução dos efluentes ao mar), atribuindo valores que permitem fazer uma melhor aproximação da incidência do tributo sobre os impactos negativos dos contribuintes-poluidores sobre o meio marinho.

*Décima sétima.* No caso brasileiro, não acreditamos na necessidade de criação de uma nova figura tributária híbrida, como sustentam alguns autores espanhóis quando defendem o uso do “cânon”. A criação de uma nova figura tributária não representaria qualquer alteração no sistema tributário existente de forma a contribuir para a proteção ambiental. A única finalidade para tal nomenclatura seria a de camuflar possíveis ilegalidades formais na instituição de uma figura não reconhecida pelo ordenamento jurídico, ou até mesmo para evitar efeitos negativos eleitorais advindos de uma nova imposição tributária. Consequentemente, não há a necessidade de se criar de uma nova figura tributária para se aplicar a tributação ambiental sobre as emissões de efluentes terra-mar, o que inclusive poderia até dificultar a já difícil e confusa dinâmica do sistema tributário brasileiro.

*Décima oitava.* A taxa pela autorização para o cadastramento, controle e fiscalização, poderá ser aplicada diretamente no Brasil sem maiores necessidades de mudanças constitucionais ou infraconstitucionais, sendo suficiente a criação de uma lei específica para o fim ambiental e que esteja de acordo com os vigentes dispositivos da CF/88 e do CTN. No que cinge à competência material para se instituir o imposto ambiental, a Constituição brasileira determina a competência comum da União, Estados, Distrito-Federal e Municípios para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (art. 28, inciso VI), ao passo que, apesar da zona costeira ser um bem de domínio público da União (art. 20), a própria Constituição e legislação infraconstitucional determinam a gestão integrada e articulada dos mecanismos econômicos que garantam o Plano de Gestão Costeira (cf. Lei nº 7.661/88 e Decreto Federal nº 5.300/04, que

instituem e regulamentam o PNGC). Portanto, no aspecto material, a CF/88 contempla suficientes dispositivos para se instituir um tributo ambiental, inclusive um imposto ambiental sobre efluentes à zona costeira. A competência tributária para se instituir o imposto ambiental sobre emissões terra-mar no Brasil exige, por um lado, a criação de uma Lei complementar ou alteração do atual CTN permitindo a criação de impostos ambientais, e, por outro lado, de uma Emenda constitucional no art. 167, inciso IV, da CF/88, para que se acrescente no rol das exceções a possibilidade de vincular a receita do imposto ambiental à finalidade ecológica, que *in casu* se traduz na destinação da receita do imposto ambiental sobre efluentes terra-mar para o custeio das despesas ambientais nestas áreas, ou ainda para gerir um fundo específico, ou ser destinado à algum órgão ambiental em concreto. Concretamente, defendemos a modificação do CTN (que possui hierarquia de Lei complementar), em especial o seu art. 5º, incorporando o tributo ambiental como um regime jurídico especial, dentro dos limites constitucionais. Isso permitiria não apenas a inclusão do imposto ambiental sobre efluentes ao mar, mas também permitirá a incorporação de outros tributos ambientais.

*Décima nona.* A aplicação da tributação extrafiscal-ambiental pode se revelar como uma das melhores formas para se iniciar a descentralização de competências no Brasil, especialmente atribuindo aos Estados e Municípios o encargo de se responsabilizarem pelo meio ambiente. De fato, acreditamos que implementação da extrafiscalidade ambiental sob a perspectiva constitucional é, de certa forma, estimulada no Brasil, e poderá se revelar como um meio de induzir comportamentos benéficos ou menos degradantes ao meio ambiente, ao mesmo tempo em que pode acarretar o custeio de obras e serviços relacionados com a matéria ambiental. O modelo que propomos consegue fundir os interesses do pacto federativo e da autonomia dos entes federados, fazendo o melhor uso das técnicas de intervenção pública existente, criando um projeto-piloto a ser estudado e adaptado na prática, e que após sua correta modelação no mundo do ser, servirá de ponto de partida para outros tributos extrafiscais-ambientais que, por sua vez, poderão culminar um dia em uma verdadeira “reforma extrafiscal verde” no Brasil. Talvez o maior problema das propostas feitas até então seja o seu caráter megalomaniaco, isto é, buscando inserir uma reforma tributária intensa em um sistema que não pode suportar estas mudanças, apenas pelo simples fato de que a prática em alguns países de alto grau de desenvolvimento econômico e reduzido território tenham obtido sucesso. O que propomos é a implementação de



um tributo em concreto, dentro das atribuições ambientais das entidades da Federação para averiguar sua viabilidade. A partir desta primeira implementação e com a obtenção de resultados positivos dentro do próprio território brasileiro, será muito mais fácil se sustentar uma tributação ambiental no Brasil e defender uma proposta perante os órgãos legislativos das entidades políticas deste país. Será um investimento na averiguação da capacidade de se implementar no ordenamento jurídico brasileiro um tributo ambiental simples e completamente justificado constitucionalmente, tributariamente e ambientalmente, que servirá de teste para um posterior investimento tributário no setor extrafiscal. Portanto, a presente proposta ultrapassa os limites teóricos que normalmente limitam as propostas da generalidade da doutrina já defendida sobre o tema no Brasil, e atingimos um modelo estruturado e concreto, que servirá de base para o planejamento em matéria de zonas costeiras, que vem há muito tempo sendo esquecido pelas políticas públicas. Assim, o que existe é uma rigidez imposta pelo costume tributário e por uma visão conservadora que tenta repelir a necessidade da adequação do sistema tributário às novas exigências sociais, impostas por uma sociedade em constante evolução. Com isso, compreendemos que a espécie tributária imposto pode ser no Brasil a figura central no modelo tributário a ser instituído para desincentivar e internalizar os custos marginais externos aos agentes poluidores.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABELLA Y BLAYE, F. *Manual de la Legislación de Aguas, Expropiación y Colonias Agrícolas*, 3ª ed., Imprenta de Estereotipia de Aribau de la Riva, 1874.

ACKERMAN, B. A. e STEWART, R. B. "Reforming environmental law", Richard L. Revesz (ed.), *Foundations of Environmental Law and Policy*, Oxford, 1997.

ADAME MARTÍNEZ, F. D. *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.

ADAME MARTÍNEZ, F. "El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, 2007, pp. 5-27.

ADAME MARTÍNEZ, F. "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", *Revista de Estudios Regionales*, nº 37, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, Málaga, 1993, pp. 28 e ss.

AFONSO DA SILVA, J. A.. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 33ªed., Malheiros, São Paulo, 2010, pp. 689-690.

AFONSO MARCOS, A. J. "As taxas municipais e o princípio da lealdade fiscal", *Fisco*, nº 74/75, Lisboa, out-dez 1995.

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE. *El Medio Ambiente en la Unión Europea en el Umbral del Siglo XXI*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Copenhagen, 1999.

AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE. *Impuestos Ambientales: Aplicación y Efectividad Medioambiental*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Copenhagen, 1996.

AGUALLO AVILÉS, A. "Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias", *Revista española de Derecho Constitucional*, año nº 23, nº 68, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 11-87.

AGUALLO AVILÉS, A. *Tasas y Precios Públicos: Análisis de la Categoría Jurídica del Precio Público y su Delimitación con la Tasa desde la Perspectiva Constitucional*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGUDO ZAMORA, M. J. "El Reparto Constitucional de la Protección del Medio Ambiente Marino: Especial Referencia a los Vertidos al Mar", *Nuevas Políticas Públicas*, anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, nº 4, 2008.

AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. *La Utilización Extrafiscal de los Tributos y los Principios de Justicia Tributaria*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp. 192-228.

ALARCÓN GARCÍA, A. *Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico*, Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009.

ALARCÓN GARCÍA, G. “La tributación ambiental: necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *Crónica Tributaria*, nº 126. Ministerio da Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Artículo 31: El gasto público”, *Comentarios a las Leyes Políticas: Comentarios a la Constitución Española de 1978*, vol. III, Cortes Generales, Edersa, Madrid, 1966.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, nº 71, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pp. 19 e ss.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Los tributos con fines no financieros”, *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, vol. II, Eudema, Madrid, 1992.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979.

ALCALDE HERNÁNDEZ, J. C. “La nueva regulación de la gestión de las subvenciones y ayudas públicas”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 4, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 87-96.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “El regreso de las tasas”, *Tapia*, nº 89, set. de 1996.

ALLABY, M. *The Concise Oxford Dictionary of Ecology*, University Press, Oxford, 1994.

ALMODÓVAR IÑESTA, M. “El principio de capacidad económica en los Tributos Ambientales”, *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 45, Instituto Andaluz de Administración Pública, Universidad de Sevilla, Sevilla, 2002, pp. 351-360.

ALMOND, B. “Rights and justice in the environment debate”, *Just Environments: Intergenerational, International and Interspecies Issues*, David E. Cooper e Joy A. Palmer (ed.), Routledge, Londres, 1995.

ALONSO GARCÍA, E. “Derechos humanos y medio ambiente”, *Diccionario de Derecho Ambiental*, (dir.) por Enrique Alonso e Blanca Lozano, Iustel, Madrid, 2006.

ALONSO GARCÍA, E. *El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea*, vol. I, Civitas, Madrid, 1993, p. 78 e ss.

ALONSO GARCÍA, M. C. “El procedimiento de otorgamiento de la autorización ambiental integrada”, *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 19, 2003, pp. 5-25.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. “El Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Galega de Administración Pública (REGAP)*, nº 12, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, 1996, p. 161-187;

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. “El sustituto en las tasas”, *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de Derecho Positivo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 202, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, pp. 3-24.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Análisis Crítico de los Impuestos Autonómicos Actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ÁLVARES AFFONSO, R. D. B. “Descentralização e Reforma do Estado: a Federação Brasileira na Encruzilhada”, *Rumos da Comissão Nacional para as comemorações do V Centenário do Descobrimento do Brasil*, ano 1, nº 2, mar./abr., 1999.

ALVAREZ CORBACHO, X e YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Nueva Hacienda Local: Introducción y Recursos*, Fundación Caixa Galicia, A Coruña, 1990.

ÁLVAREZ RICO, M. “La contaminación de las aguas superficiales”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, pp. 209-246.

ALVEIRINHO DIAS, J. M. e FERREIRA, Ó. *Gestão Costeira e Conhecimento Científico: uma Perspectiva Integrada*, Universidade do Algarve, Campus Gambelas, UCTRA, Faro, 1997, pp. 229-237.

ALZAGA VILLAAMIL, Ó. “La tributación medioambiental y las aguas”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª ed., Saraiva, São Paulo, 2010.

AMATUCCI, A. “La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 19 e ss.

AMATUCCI, A. *L'ordinamento Giuridico Financiacio*, Lorene, Napoli, 1990.

ANDERSEN, M. S. *Economic Instruments and Clean Water: Why Institutions and Policy Design Matter*, OECD, Paris, 2001.

ANGEIRAS FERREIRA, L. *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, (dir.) Miguel Buñuel González e Pedro M. Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 18, Madrid, 2003, pp. 19 e ss.

ANTON PEREZ, J. A. "Ley de Tasas y Precios Públicos", *Actualidad Financiera*, nº 24, La Ley, Madrid, 1989.

ANTONIO CARRAZZA, R. *Curso de Direito Consitucional Tributário*, 26ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010.

APARICIO PÉREZ, A. "La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos", *Revista de Información Fiscal*, nº 79, Lex Nova, Valladolid, 2007, pp. 13-44.

ARAÚJO FALCÃO, A. D. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 26.

ARNER GÜERRE, A. "Ayudas públicas en la protección medioambiental: el caso de la gestión de residuos", *Acciones e Investigaciones Sociales*, nº 6, E.U.E.S., Zaragoza, 1997, pp. 139-150.

ARRETCHÉ, M. "Mitos da Descentralização: Mais Democracia e Eficiência nas Políticas Públicas?", *Revista Brasileira de Ciências Sociais - AMPOCS*, nº 31, ano 11, São Paulo, jun. 1996.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Régimen Fiscal de las Aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

ARRIOLA PALOMARES, J. "Impuestos y subvenciones' para la defensa del medio ambiente", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Ovidedo, 1990.

ARROYO GOMEZ, M. A. "La problemática del medio ambiente", *Documentación Administrativa*, nº 140, Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, Madrid, 1971.

ARROZOLA, L. "Agua", *Enciclopedia Española de Derecho y Administración*, Madrid, 1849.

ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., Malheiros, São Paulo, 2009.

AUGUSTO BECKER, A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., Lejus, São Paulo, 1998.

AUGUSTO DE OLIVEIRA, F. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*, UNICAMP, Campinas, 1995, pp. 65-89.

AURÉLIO GRECO, M. "Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua Criação", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2001.

AUSTRALIAN AND NEW ZEALAND ENVIRONMENT AND CONSERVATION COUNCIL AND AGRICULTURE AND RESOURCE MANAGEMENT COUNCIL. *Australian and New Zealand Guidelines of Fresh and Marine Water Quality*, July 1999.

AYALA BECERRIL, M. P. “La doble imposición en los impuestos medioambientales”, *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 333-350.

AZQUETA OYARZUN, D. *Introducción a la Economía Ambiental*, 2ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 2007.

BAENA AGUILAR, A. “Protección impositiva del medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995.

BAENA AGUILAR, A. “Protección impositiva del medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995.

BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1985.

BALEEIRO, A. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16 ed., Forense, Rio de Janeiro, 2002.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*, 27ª, Malheiros, São Paulo, 2010.

BAPTISTA LOBO, C. “Imposto ambiental: análise jurídico-financeira”, *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, vol. 2, Livraria Almedina, IDUAL, Coimbra, dez. 1994, pp. 30 e ss.

BARBOSA NOGUEIRA, R. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., Saraiva, São Paulo, 1999.

BARDE, J.P. “La fiscalité de l’environnement: pertinence économique et expérience pratique”, *Année de L’environnement*, Presses Universitaires de France, 1977, pp. 155 e ss.

BARISH, N. N. e KAPLAN, S. *Economic Analysis: for Engineering Managerial Decision Making*, 2ª ed., McGraw-Hill, New York, 1978.

BARLOW, M. e CLARKE, T. *Blue Gold: the Battle Against Corporate Theft of the World's Water*, Earthscan, London, 2003.

BARRETT, S. “Reaching a CO<sub>2</sub> emission limitation agreement for the Community: implications for equity and cost-effectiveness”, *European Economy*, special edition nº 1, 1992, p. 03-24.

BARROS CARVALHO, P. D. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., Saraiva, Malheiros, 2010.

BARROS CARVALHO, P. D. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 6ª. ed., Saraiva, São Paulo, 2008.

BASEDOW, J. e MAGNUS, U. *Pollution of the Sea: Prevention and Compensation*, Springer, Berlin, 2007; SOARES, M. *The Ocean: Our Future*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 1998;

BATOR, F. M. "The anatomy of market failure", *The Quarterly Journal of Economics* 72(3), pp. 351–379.

BAULMOL, W. J. e OATES, W. E. *La Teoría de la Política Económica del Medio Ambiente*, Bosch, Barcelona, 1982.

BAUMOL, W.J.; OATES, W.E. e BLACKMAN S.A. *Economics, Environmental Policy, and the Quality of Life*, Prentice Hall Professional Technical Reference, New Jersey, 1979.

BAYONA DE PEREGORDO, J. J. e SOLER ROCH, M. T. "Gasto público y medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. e SOLER ROCH, M. T. *Derecho Financiero*, Libreria Compas, Alicante, 1989.

BELTRAN AGUIRRE, J.L. "El medio ambiente en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo", *Revista de Administración Pública*, nº 134, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1994.

BENA AGUILAR, A. "Protección impositiva del meido natural", *Noticias de la Unión Europea*, Ciss Praxis, Valencia, 1995, p. 12.

BENIDICKSON, J. *Environmental Law*, Irwin Law, Ottawa, 1997.

BERBEROFF AYUDA, D. (dir.). *Incidencia Medioambiental y Derecho Sancionador*, Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2007.

BERCOVICI, G. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*, Max Limonad, São Paulo, 2003.

BERGER, W. H. *Ocean: Reflections on a Century of Exploration*, University of California Press, California, 2009.

BERNARDES MAGANHINI, T. "O Desenvolvimento econômico sustentável ante os benefícios fiscais", *II Encontro de Estudos Tributários do IDTL*, II Encontro de Estudos Tributários do IDTL, Londrina, 2007.

BESSA ANTUNES, P. D. *Direito Ambiental*, 12ª. ed., Lumen Juris, 2010, p. 125.

BEUKENKAMP, P. et al. *World Coast Conference 1993: Proceedings, Coastal Zone Management Centre*, National Institute for Coastal and Marine Management/RIKZ – ill, CZM Centre Publication nº 4, The Hague, 1993.

BEZERRA FALÇÃO, R. *Tributação e Mudança Social*, Forense, Rio de Janeiro, 1981.



BILBAO ESTRADA, I e MATEOS ANSÓTIGUI, A. I. “La planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a través de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>”, *Tribuna Fiscal*, nº 194, CISS, Valencia, 2006, pp. 16-31.

BILBAO ESTRADA, I.; GARCÍA PRATS, F.A. e CORNEJO PÉREZ, A. *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

BIRD, R. *Rethinking Subnational Taxes: a New Look at the Assignment*, IMF Working Paper, WP/99/165, out. 1999.

BLANCO CACHO, M. T. “La autorización ambiental integrada: un instrumento para la prevención y control integrados de la contaminación”, *Medioambiente*, nº 60, Junta de Andalucía, Consejería de Medio Ambiente, 2008, pp. 30 e ss.

BOKOBO MOICHE, S. “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia* (Compendio), tomo 2, La Ley-Actualidad, Madrid, 2001, pp. 1341-1374.

BOKOBO MOICHE, S. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, Civitas, Madrid, 2000.

BONAVIDES, P. *A Constituição Aberta: Temas Políticos e Constitucionais da Atualidade*, Del Rey, Belo Horizonte, 1993, p. 53 e ss.; especialmente obras citadas em nota de rodapé 2 da p. 55.

BONELL COLMENERO, R. “El protocolo de Kioto y la tributación ambiental”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 40, 2007, pp. 71-100.

BONGAERTS, J. C. “The Commission’s communication on environmental agreements”, *European Environmental Law Review*, Aspen Publishers, vol. 6, nº 3, mar. 1997.

BORRERO MORO, C. “El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad”, *Impuestos*, vol. II, Edilex, Madrid, 1998, pp. 1250-1275;

BORRERO MORO, C. J. “Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Madrid, 1998, pp. 445- 466.

BORRERO MORO, C. J. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, Civitas, Madrid, 1999, pp. 215-242.

BORRERO MORO, C. J. *La Tributación Ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

BOVÉ SANS, M. A. *Instrumentos para Corregir las Externalidades Negativas*, Reus, Madrid, 2002.

BOVENBERG, A. L. e GOULDER, L. H. “Environmental taxation and regulation”, *NBER*, working paper nº 8458, set, 2001.

BOYLE, A. "Human rights approaches to environmental protection: an overview", *Human Rights Approaches to Environmental Protection: an Overview*, Alan E. Boyle e Michael R. Anderson (dir.), University Press, Oxford, 1996.

BRASIL. Ministério das Minas e Energia do Brasil. *Mapa de Disponibilidade Hídrica do Brasil*, MME/SE/DNAEE/CGRH, Brasília, 1994.

BRITO MACHADO, H. D. *Curso de Direito Tributário*, 30ª ed, Malheiros, São Paulo, 2009.

BRUBAKER, D. *Marine Pollution and International Law: Principles and Practice*, Belhaven Press, London/Florida, 1993.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España", *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía nº1*. Fundación Biodiversidad: Madrid, 2002, pp. 1-47.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. "Teoría de la imposición ambiental", *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas: Marco General Económico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible*, Thomson Civitas, Madrid, 2004;

CAAMAÑO ANIDO, M. A. "Concurrencia de tasas y capacidad contributiva", *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, Madrid, 1991.

CALAFAT MARZAL, M. C.; GARCÍA MOLLÁ, M. e PÉREZ-OLAGÜE IVANEZ DE LARA, R. *Cuestiones y Problemas de Economía Ambiental*, Universidad Politécnica de Valencia, Publicación Valencia, 2007.

CALVO ORTEGA, R. "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *Crónica Tributaria*, nº 6, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.

CALVO ORTEGA, R. "Sustitución tributaria y arrendamientos urbanos", *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, vol. IV, Civitas, Madrid, 1996, p. 4717 e ss.

CALVO ORTEGA, R. "Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Financiero I: Derecho Tributario: Parte General*, Civitas, Madrid, 2000.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario: Parte General*, 12ª ed., Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008.

CALVO ORTEGA, R. *La Determinazione Dell'Aliquota Tributaria*, Edi. Giuffré, Milano, 1969,

CALVO VÉRGEZ, J. "Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, mar. 2004, pp. 61-128.

CAMPOS DE ARAUJO, C; REIS FERREIRA, M. I.; CASTILHO RODRIGUES, P. e MARQUES DOS SANTOS, S. *Meio Ambiente e Sistema Tributário: Novas Perspectivas*, SENAC, São Paulo, 2003.

CANNAN, E. "Memoranda chiefly relating to the clasification and incidende of imperial and local taxation", *Ensayos sobre economía impositiva*, editores Richard A. Musgrave e Carl S. Shoup, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1964.

CANOSA USERA, R. "Descentralización política y medio ambiente", *Constitucion y Medio Ambiente*, Dykinson, Madrid, 2006, pp. 209-250.

CANOSA USERA, R. *Constitución y Medio Ambiente*, Dykinson, Madrid, 2000.

CANOSA USERA, R., "Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medio ambiente", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

CARBAJO VASCO, D. "Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 45, nº 238, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1995, pp. 964-980.

CARBAJO VASCO, D. "La imposición ecológica en España: el caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos*, nº 21, Edilex, Madrid, 1993.

CARBAJO VASCO, D. e HERRERA MOLINA, P. M. "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", *Tributación Medioambiental: Teoría, Practica y Propuestas*, Thomson Civitas, Madrid, 2004.

CARCABA FERNANDEZ, M., "El código civil español ante las agresiones al medio ambiente", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Publicaciones del Principado de Asturias, 1991.

CARLOS FERNANDES, E. "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2001, pp. 270 e ss.

CARLOS LOBO, C. "Impostos ambientais", *Fisco*, nº 70/71, maio-jun, Lisboa, 1995.

CARMONA FERNÁNDEZ, J. *Acuicultura Litoral en Andalucía: Manual de Gestión Ambiental*. Dirección General de Prevención y Calidad Ambiental, Consejería de Medio Ambiente, Junta de Andalucía, 2002.

CARMONA LARA, M. D. C. "Notas para el análisis de la responsabilidad ambiental y el principio de quien contamina paga a la luz del derecho mexicano",

*Responsabilidad Jurídica en el Daño Ambiental*, Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM), México, 1998.

CARRASCO MUÑOZ DE LERA, C. “El medio ambiente: los movimientos sociales: aspectos sociológicos y cívicos”, *Poder Judicial*, nº 4, 1988, pp. 15 e ss.

CARRETERO LESTÓN J. L. *La Tasa por Recogida Domiciliaria de Basura*, Universidad de Málaga, 1987.

CARVALHO MARTINS, A. *A Política de Ambiente da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 1990.

CASADO CASADO, L. “El régimen jurídico de los vertidos en aguas continentales: nuevas perspectivas”, *El Agua: Estudios Interdisciplinares*, coord. por María Jesús Montoro Chiner, 2009, pp. 175-198.

CASADO CASADO, L. “Vertidos”, *Diccionario de Derecho Ambiental*, dir. Enrique Alonso García e Blanca Lozano Cutanda, Iustel, Madrid, 2006.

CASADO CASADO, L. *La Regulación de los Vertidos en Aguas Continentales en el Derecho Comunitario: Hacia un Enfoque Ambiental y Global en la Protección de las Aguas*, Cedecs, Barcelona, 2005.

CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: las Técnicas de Intervención Administrativa*, Comares, Granada, 2004.

CASADO CASADO, L. *Los Vertidos en Aguas Continentales: Régimen Jurídico-Administrativo*, tese de doutoramento inédita da Faculdade de Derecho Administrativo de la Universitat Autònoma de Barcelona, 2003.

CASADO CASADO, L. “El régimen jurídico de los vertidos en aguas continentales: nuevas perspectivas”, *El Agua: Estudios Interdisciplinares*, coord. por María Jesús Montoro Chiner, Atelier, Barcelona, 2009, pp. 175-198.

CASADO CASADO, L.; FUENTES I GASÓ, J. R.; JARIA I MANZANO, J.; e PALLARÈS SERRANO, A. *La Externalización de las Funciones de Control e Inspección en Materia de Protección del Medio Ambiente*, Atelier, Barcelona, 2010, obra completa.

CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *Revista Español de Derecho Financiero*, nº 32, Civitas, Madrid, oct-dez.1981.

CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Revista Español de Derecho Financiero*, nº 34, Civitas, Madrid, 1982.

CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos: art. 4º”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma: Libro-Homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 103-152.

CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 213, vol. 41, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, pp. 455-512.

CASADO OLLERO, G. *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas*, Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, Granada, 1981, pp. 83 e ss.

CASADO OLLERO, G. et al. *La Cesión Parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.

CASALTA NABAIS, J. "Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal", *Direito Tributário Ambiental*, Heleno Taveira Tôres (coord.), Malheiros, São Paulo, 2005.

CASALTA NABAIS, J.O *Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

CASANA MERINO, F. "El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación", *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, 2006.

CASSOLA PEREZUTTI, G. *Seguro, Responsabilidad Civil y Delitos Ambientales*, B de F, Montevideo, 2007.

CASTILLO DAUDÍ, M. "La protección y preservación de los cursos de agua internacionales: el Convenio sobre el derecho de los usos de los cursos de agua internacionales para fines distintos de la navegación de 21 de mayo de 1997", *Anuario de Derecho Internacional*, nº XV, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1999.

CASTILLO DAUDÍ, M. "La protección y preservación de los cursos de agua internacionales: el Convenio sobre el Derecho de los Usos de los Cursos de Agua Internacionales para Fines Distintos de la Navegación de 21 de mayo de 1997", *Anuario de Derecho InterNacional*, nº XV, Universidad de Navarra, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Internacional Público, Navarra, 1999.

CASTRO RANGEL, P. *Concertação, Programação e Direito do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

CATALÁN SENDER, J. "Algunas notas acerca del hecho imponible en las tasas por prestación de servicios de basura o alcantarillado", *Revista de Haciendas Locales*, núm. 89, 2000, pp. 401-420.

CAZORLA PRIETO, L. M. "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental", *Tratado de Tributación Ambiental*, vol. I, Arazandi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

CAZORLA PRIETO, L. M. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 9. ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

CENTRAL INTELLIGENCE AGENCY (CIA). *The World Factbook 2009*, de 27 de maio de 2010.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (CIS). *Ecología y Medio Ambiente*, Estudio nº 2.590, enero-febrero, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 2005.

CEREZO LÓPEZ, J. M.; LARA DE VICENTE, F. e LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. “El sujeto pasivo del tributo ambiental: una aproximación al principio de ‘quien contamina, paga’”, *Personalidad y Capacidad Jurídicas*, coord. por Rafael Casado Raigón e Ignacio Gallego Domínguez, vol. 2, Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005, pp. 787-801.

CHECA GONZÁLEZ, C. “El impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza (comentario a la sentencia 37/1987, de 26 de marzo)”, *Impuestos*, Madrid, 1987, pp. 672 e ss.

CHECA GONZÁLEZ, C. “El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, nº 6, Edilex, Madrid, 1987.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “Contribuciones especiales sobre vertidos a las aguas en La C.E.E”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pp. 55-56).

CHICO DE LA CÁMARA, P. “Límites de la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, Ciss Praxis, Valencia, nº 237, 2004, pp. 31 e ss.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, *La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España: Aspectos Económicos y Jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

CHINCHILLA MARÍN, M. C. “La autorización ambiental integrada: la ley 16/2002, de 1 de Julio, de prevención y control integrados de la contaminación”, *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 47, 2002, pp 43-72.

CHUECA SANCHO, A. G. “‘Quien contamina, paga’, en el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 15, Constitución y Leyes, Madrid, 2008 pp. 183-196.

CLAUDIO ALTAMIRANO, A. “La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente: Eco Tributación”, *Anales de las XXVII Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cordoba, Cordoba, 1994, pp. 17 e ss.

COASE, R. H. “The problem of social cost”, *Journal of Law and Economics*, nº 3, out. 1960, pp. 1-44.

COASTWORTH, J. H. “Why is Brazil ‘Underdeveloped’”, *ReVista: Harvard Review of Latin America*, Brazil: History, Growth, and Equility, David Rockefeller Center for Latin American Studies, Harvard University, 2007.

COFFEY, C. e NEWCOMBE, J. *The Polluter Pays Principle and Fisheries: the Role of Taxes and Charges*, Institute for European Environmental Policy, London, 2001.

COLLADO YURRITA, A. "Tasas y precios públicos en la Ley reguladora de las Haciendas Locales", *Impuestos*, nº12, Edilex, Madrid, 1989.

COLLADO YURRITA, M. A. "Tasas y precios Público en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales", *Impuestos*, vol. I, Edilex, Madrid, 1989.

COMETER. *Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms*, final report to the European Commission, DG Research and DG Taxtion and Customs Union, 2007.

COMISIÓN DE DERECHOS HUMANOS DEL ESTADO DE MÉXICO. *El Derecho Humano a un Medio Ambiente Sano*, Departamento de Estudios y Publicaciones, México, 2003.

COMISIÓN DE ESTUDIOS DEL CONSEJO DE ESTADO A PEDIDO DO CONSEJO DE MINISTROS. *Informe del Consejo de Estado de Julio de 2006 sobre las competencias de las distintas administraciones territoriales y órganos de la administración general del estado en materia de protección de hábitats y especies marinas y de declaración y gestión de áreas marinas protegidas*, publicado com data de 19 de julho de 2006.

COMISIÓN EUROPEIA. *Comunicado de la Comisión: Impuestos y Gravámens Ambientales en el Mercado Único*, COM (97) 8 final, de 26.03.1997.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Comunicação sobre o Modelo Social Europeu ou no Documento sobre as Ligações entre as Políticas do Emprego e as Políticas Ambientais*, COM(2005) 525 e SEC(2005) 1530, 2005.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Livro Branco: Crescimento, Competitividade, Emprego - Os Desafios e as Pistas para entrar no Século XXI*, COM(93) 700, 5 de dezembro de 1993.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Livro Verde sobre Instrumentos de Mercado para Fins da Política Ambiental e de Políticas Conexas*, Bruxelas, 28.3.2007, COM (2007) 140 final, 2007.

COMISSÃO EUROPEIA. *Comunicación Impuestos y Gravames Ambientales en el Mercado Único*, DOCE nº C 224,1997.

COMISSÃO EUROPEIA. *Conjugar Nossas Necessidades e Nossas Responsabilidades: Integração das Questões Meio-Ambientais na Política Econômica*, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, [COM (2000) 576 final], de 20 set.2000, Bruxelas, 2000.

COMISSÃO EUROPEIA. *Guidance Document nº1, Economics and the Environment: the Implementation Challenge of the Water Framework Directive*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2003.

COMISSÃO EUROPEIA. *Meio Ambiente 2010: o Futuro Está em Nossas Mãos*, [COM (2001), 31 final]. Bruxelas, 2001.

COMISSÃO EUROPEIA. *Comunicado da Comissão: Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno*, COM (97), 9 final, diário oficial C 224/04, de 23 de julho 1997.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Pricing Policies for Enhancing the Sustainability of Water Resources*, Brussels, COM(2000) 477 Final, 26 July 2000.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Green Paper on the Urban Environment*, [COM (90) 218 final, Bruxelas, 27 June 1990.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Towards Sustainability: A European Community Programme of Policy and Action in Relation to the Environment and Sustainable Development*, COM (92) 23 final, Brussels, 27 March 1992

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO EUROPEIA SOBRE ACORDOS AMBIENTAIS, COM (96), 561 final, de 27 de novembro de 1996.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA (CEE). *Diretiva 76/464/CEE Relativa à Poluição Causada por Certas Substâncias Perigosas Lançadas no Meio Aquático da Comunidade*, DOCE nº L 129 de 18 de maio de 1976.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA (CEE). *Diretiva 96/61/CEE, relativa à Prevenção e Controle Integrados da Poluição do (IPPC)*, DOCE nº L 257 de 10 de outubro de 1996.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. *Ato Único Europeu (AUE)*, Luxemburgo, Jornal Oficial L 169 de 29.6.1987, de 17 de fevereiro de 1986, com entrada em vigor a partir de 1 de julho de 1987.

COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA. *Tratado CEE*, assinado em Roma, Jornal Oficial não publicado, de 25 de março de 1957, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 1958.

COMUNIDADE EUROPEIA. *Decisão de 2000/479/CE da Comissão de 17 de Julho de 2000, Relativa a Realização de um Inventário Europeu de Emissões Poluentes (EPER) nos Termos do Artigo 15º da Diretiva 96/61/CE do Prevenção e Controle Integrado da Poluição (IPPC)*. DOCE, nº L 192 julho 38, 2000.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Reapreciação da Estratégia da UE para o Desenvolvimento Sustentável (EDS)*. [10917/06], Bruxelas, 26 de jun. 2006.

CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação do Conselho, de 3 de Março de 1974*, relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente, 75/436/Euratom, CECA, CEE, Jornal Oficial nº L 194 de 25/07/1975, p. 1-4.

CONVENÇÃO DE PARIS DE 1974. *Convenção para a Prevenção da Poluição Marinha de Origem Terrestre, realizada em Paris em 04 de junho de 1974*, alterada pelo Protocolo da ementa da Convenção para a prevenção da poluição marinha de origem terrestre em Paris em 26 de março de 1986.

COPENHAGEN ECONOMICS. *Reduced Vat for Environmentally Friendly Products*, final report, dez 2008.



CORS MEYA, F. X. "Calificación de los cánones sobre el agua", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 67, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1993.

CORS MEYA, F. X. "Los principios de justicia tributaria en la LGT: art. 3º", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 86 e ss.

CORS MEYA, F.X. "Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 51, Civitas, Madrid, 1986, pp. 330 e ss.

CORS MEYA, J. "Delimitación entre tasas y precios públicos", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 57, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1989.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1977.

CRAWFORD HEITZMANN, M. "Don't forget the coastal waters!", *OECD Observer*, nº 254, mar/06, Paris, OECD, 2006.

CRESPO MIEGIMOLLE, M. *Impuesto sobre Sociedades*, Thomson Aranzadi: Cizur Menor (Navarra), 2007, pp. 457-460.

CROPPER, M. L.; OATES, W. E. "Environmental economics: a survey", *Journal of Economic Literature*, vol. 30, nº 2, Bélgica, 1992, pp. 675-740.

CRUZ AMARÓS, M. "Alternativas en la evolución del sistema tributario: sistemas precio e impuestos medioambientales", *Cuadernos de Actualidad*, nº 7, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, pp. 258-273.

D'AMATI, N. *Derecho Tributario: Teoría y Crítica*, Edersa, Madrid, 1989.

DALES, J. H. *Pollution, Property and Prices*, University of Toronto Press, Toronto, 1968.

DANIEL PIZARRO, R. "Responsabilidad civil por daño ambiental", *Tutela Jurídica del Medio Ambiente*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba, 2008, pp. 261-322.

DEFENSORIA DA ÁGUA. *O Estado Real das Águas no Brasil 2004-2008*, Conferencia Nacional dos Bispos do Brasil, 2008.

DELGADO PIQUERAS, F. "Régimen Jurídico del derecho constitucional al medio ambiente", *Revista Española de Derecho Constitucional*, ano 13, nº 38, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

DELGADO PIQUERAS, F. *Derecho de Aguas y Medio Ambiente: el Paradigma de la Protección de los Humedales*, Tecnos, Madrid, 1992.

DEODATO, A. *As Funções Extrafiscais do Imposto*, Impr. Oficial, Belo Horizonte, 1949.

DEON SETTE, M. T. e MADEIRA NOGUEIRA, J. "Aplicabilidade da tributação ambiental". *Revista Jurídica da Justiça Federal em Mato Grosso*, ano VI, nº 14, set.2004/ago.2006, EdUFMT, Cuiabá, 2006.

DEPARTAMENTO DE COMERCIO DOS ESTADOS UNIDOS. *Report to the Congress on Ocean Dumping and Other Man-Induced Changes to Ocean Ecosystems*, National Oceanic and Atmospheric Administration, Washington, mar. 1974.

DERANI, C. *Direito Ambiental Econômico*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007.

DIAS SOARES, C. A. "Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading", *EC Tax Review*, nº 17, Kluwer Law, 2007, pp. 184 e ss.

DIAS SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

DIAZ FRAILE, J. M. *El Dominio Público Marítimo-Terrestre: Exégesis y Comentario del Título Primero de la Ley 22/1988, de 28 de Julio*, de Costas, Revista Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1989;

DÍAZ VARGAS, A. "El principio 'quien contamina paga'", *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Servicio Central de Publicaciones del Principado de Asturias, Oviedo, 1991, p. 139.

DIJKSTRA, B.; NENTJES, A. "The political economy of instrument choice in environmental policy", *Environmental Standards in the European Union in an Interdisciplinary Framework*, por M. Faure, J. Vervaele y A. Weale, 197-216, Maklu, Antwerpen, 1994.

DINIZ DE SANTI, E. M. *Lançamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. "Espécies de tributos", *Revista de Direito Administrativo*, nº 183, Rio de Janeiro, jan/mar 1991, pp. 38 e ss.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. "Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão", *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 1, 2004, pp. 270-280.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação da Receita*, 2ª ed. rev.e amp., Renovar, Rio de Janeiro, 1999.

DOMÍNGUEZ SERRANO, J. "Coordinación de la autorización ambiental integrada con otros instrumentos de intervención ambiental: la licencia de actividades clasificadas", *Cuadernos de Derecho Local*, nº 3, Fundación Democracia y Gobierno Local 2003, Barcelona, pp. 131-151.

DOMPER FERRANDO, J. "El derecho de acceso a la información en materia de aguas", *La Reforma de la Ley de aguas: Ley 46/1999, de 13 de diciembre*, Antonio Embid Irujo (dir.), Esperanza Alcaín Martínez et al., Civitas, Madrid, 2000, pp. 351-384.

DOMPER FERRANDO, J. *El Medio Ambiente y la Intervención Administrativa de las Actividades Clasificadas, vol I, Planteamientos Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1992.

DÓRIA, S. *Direito Constitucional Tributário e "Due Processo f Law"*, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986.

DOWNING, P. B.; WHITE, L. J. "Innovation in pollution control", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 13, University of New Mexico, New Mexico, Albuquerque, 1986.

DURO MORENO, J. A.; e PADILLA ROSA, E. *Análisis de la Distribución de las Emisiones de CO2 a Nivel Internacional Mediante la Adaptación del Concepto y las Medidas de Polarización*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 7.

EDUARDO SCHOUERI, L. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*, tese para concurso de professor titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP, São Paulo, 2002, p. 204.

EKINS, P. E SALMONS, R. "Making Reform Happen in Environmental Policy", *Making Reform Happen*, ENV/EPOC/WPNEP(2009)4/FINAL, OCDE, Paris, 17 de nov. 2009, pp. 18 e ss.,

EMPID IRUJO, A. "Evolución del derecho y la política del agua en España", *Revista de Administración Pública*, nº 156, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

EMPID IRUJO, A. "La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico: consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales", *Revista de Administración Pública*, nº 148, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1999.

EMPID IRUJO, A. "Principios generales sobre el ordenamiento jurídico-administrativo de la calidad de las aguas", *La Calidad de las Aguas*, Civitas, Madrid, 1994.

ESCRIBANO COLLADO, P. e LOPEZ GONZALEZ, J. I. "El medio ambiente como función administrativa", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 26, Civitas, Madrid, 1980.

ESCRIBANO COLLADO, P. e LOPEZ GONZALEZ, J. I. "El medio ambiente como función administrativa", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 26, Civitas, Madrid, 1980.

ESCRIBANO LOPEZ, F. *Presupuesto del Estado y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

ESCRIBANO, F. *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

ESCRICHE, J. “Agua”, *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 1858.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia de Tributación Medioambiental”, *Tratado de Tributación Ambiental*, vol. I, Tomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

ESTEVAN BOLEA, M. T. *Evaluación del Impacto Ambiental*, Fundación Mapfre, Madrid, 1984.

ESTEVE PARDO, J. “Viejos títulos para tiempos nuevos: demanio y servicio público en la televisión por cable”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 74, Civitas, Madrid, 1992.

EUROPEAN COMMISSION. *EU Maritime Policy: Facts and Figures – Spain*, DG Fisheries and Maritime Affairs, KL-78-07-376-EN-C, European Union, 2007.

EUROPEAN COMMISSION. *Commission Report on Impact Assessment: Next Steps - in Support of Competitiveness and Sustainable Development*, SEC (2004)1377, 21 October, European Commission, Brussels, 2004.

EUROPEAN COMMISSION. *Demonstration Programme on Integrated Management of Coastal Zones*, XI/79/96, UE, February, 1996.

EUROPEAN COMMISSION. *Employment in the Fisheries Sector: Current Situation*, DG Fisheries and Maritime Affairs, UE, 2006.

EUROPEAN COMMISSION. *Employment Trends in All Sectors Related to the Sea or Using Sea Resources*, DG Fisheries and Maritime Affairs, UE, 2006.

EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables*, Directorate General for Taxation and Customs Union, Tax policy, Excise Duties and Transport: Environment and Energy Taxes, Bruselas, April, 2002.

EUROPEAN COMMUNITY. *Environment Action Plan 1973-1976*, OJ C 112, 20.12.73.

EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. *Using the Market for Coast-Effective Environmental Policy: Market-Based Instruments in Europe*, EEA report nº 1, 2006.

EUROPEAN UNION COMMISSION. *Environmental Taxes and Charges in the Single Market*, Communication from the Commission, COM (97) 9 final, 26.03.1997.

EUROSTAT. “Environmental taxes in the European Union”, *Serie Statistics in Focus*, theme 2: Economy and Finance, n ° 29, Office for Official Publication of the European Communities, Luxemburg, 2002.

EUROSTAT. *Environmental Taxes: a Statistical Guide*, Methods and Nomenclatures, theme 2, Economy and Finance, Eurostat, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 2001.

EUROSTAT. *EU-25 Fishing Fleet in 2006*, Data in focus, European Commission, UE, November 2007.

EUROSTAT.*Newcronos Database*, Office for Official Publication of European Communities, Luxemburg, 2002.

EUROSTAT.*Short Sea Shipping of Goods 2000–2005*, Eurostat, Statistics in focus, UE, December 2006.

FALCÓN Y TELLA, R. “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, *Estudios Jurídicos en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de la Universidad de Córdoba*, Córdoba, 1991.

FALCÓN Y TELLA, R. “El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran”, *Estudios Financieros: Homenaje al Profesor Vicente-Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1996, pp. 128 e ss.

FALCÓN Y TELLA, R. “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº 35, Civitas, Madrid, 1982.

FALCÓN Y TELLA, R. “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Civitas, Madrid, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, José Esteve Pardo (coord.), Civitas, Madrid, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. “Los entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

FANLO LORAS, A. “Dominio público hidráulico y saneamiento de aguas residuales”, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, coord. Por José Esteve Pardo, Civitas, Madrid, 1995.

FANLO LORAS, A. “La directiva marco del agua: base jurídica medioambiental y principales contenidos”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 2, 2002, pp. 57-76.

FANLO LORAS, A. “La evolución del derecho comunitario sobre el agua”, *El Nuevo Derecho de Aguas: las Obras Hidráulicas y su Financiación*, dir. Antonio Embid Irujo, Civitas, Madrid, 1998.

FANUCCHI, F. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. 1, 4ª ed., Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 1979.

FARIA NUNES, P. H. *Meio Ambiente & Mineração: o Desenvolvimento Sustentável*, Juruá, Curitiba, 2006.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. *Principios y Normas Genrales: Incentivos Fiscales para la Protección del Medio Ambiente en los Impuestos Propios de las Haciendas Locales, Tributos Locales*, nº 61, Renta Grupo Editorial, Madrid, 2006, pp. 33-46.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. *La Subvención: Concepto y Régimen Jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

FERNANDEZ JUNQUERA, M. “¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?”, *Organización Territorial del Estado*, Administración Local, vol. II, IEF, Madrid, 1985.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “Reflexiones sobre la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente”, *Quincena Fiscal*, nº 11, Aranzadi, Pamplona, 2001.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “¿Un impuesto municipal industrial anticontaminante?”, *Organización Territorial del Estado*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

FERNANDEZ LÓPEZ, R. I. “La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación en Galicia”, *Crónica Tributaria*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, nº 80, 1996, pp. 9-38.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, E. “La protección jurídica del medio ambiente”, *Derecho del Medio Ambiente*, Germán Gómez Orfanel (coord.), Ministerio de Justicia e Interior, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ ORTE, J. *La Tributación Medioambiental: Teoría y Práctica*. Navarra: Thomson, 2006.

FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. “Derecho, medio ambiente y desarrollo”, Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 24, 1980, pp. 6 e ss.

FERRAZ, R. “Pressupostos de imposição das CIDEs: critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs”, *Revista de Estudos Tributários*, v. 34, Síntese, Porto Alegre, nov-dez 2003, pp. 135 e ss.

FERRAZ, R. “Pressupostos de imposição das CIDEs: critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs”, *Revista de Estudos Tributários*, v. 34, Síntese, Porto Alegre, nov-dez 2003.

FERRAZ, R. “Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil”, *Direito Tributário Ambiental*, org. Heleno Tavares Torres, Malheiros, São Paulo, 2005.

FERRAZ, R. “Tributação e meio ambiente: o *green tax* no Brasil (a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001)”, *Tributação e Meio Ambiente*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Juruá, Curitiba, 2002, pp. 102 e ss.

FERRAZ, R. *Direito Tributário: VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins e Alejandro C. Altamirano, IOB Thomson, São Paulo, 2006.

FERRAZ, S. “Desapropriação de bens públicos”, *Estudos de Direito*, nº 3, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, pp. 1-24.

FERREIRA FILHO, M. G.. *Constituição e Governabilidade: Ensaio sobre a (In)governabilidade Brasileira*, Saraiva, São Paulo, 1995.

FERREIRA JARDIM, E. M. *Dicionário Jurídico Tributário*, 3ª ed., Dialética, São Paulo, 2000.

FERREIRO LAPATZA, J. J. "El objeto del tributo", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, Civitas, Madrid, 1976.

FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 358 e ss.

FERRER DUPUY, P. *Perspectiva Jurídico-Financiera del Medio Ambiente*, tese de doutoramento inédita do Departament de Dret, Àrea de Dret Financer i Tributari da Universitat Pompeu, Fabra, 2001.

FERRERO LAPATZA, J. J.; SIMÓN ACOSTA, E. e MARTÍN QUERALT, J. *El proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988.

FICHERA, F. *Imposizione Ed Extrafisilità Nel Sistema Costituzionale*, Scientitiche Italiane, Nápoles, 1973.

FIELD, B. C. *Economía Ambiental*, Mc-GrawHill, Madrid, 2003.

FIGUEROA NERI, A. "Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales", *Crónica Tributaria*, nº 82-83, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1997.

FISHER, A. C. R. e ROTHKOPT, M. "Market failure and energy policy", *Energy Policy*, nº 17, 1989.

FORTES MARTÍN, A. "Comercio de derechos de emisión de GEI", *Diccionario de Derecho Ambiental*, Enrique Alonso García y Blanca Lozano Cutanda (dir.), Iustel, Madrid, 2006.

FORTES MARTÍN, A. *El Régimen Jurídico de la Autorización Ambiental Integrada*, Ecoiuris, Las Rozas (Madrid), 2004.

FORTES MARTÍN, A. *Vertidos y Calidad Ambiental de las Aguas: Regulación Jurídico-Administrativa*, Atelier Procesal, Barcelona, 2005.

FRANCO DEL POZO, M. *El Derecho Humano a un Medio Ambiente Adecuado*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2000.

FREEMAN III, A.; HAVEMAN, R. e KNEESE, A. *The Economics of Environmental Policy*, John Wiley and Sons Inc., New York, 1973.

FRIAUF, K. H. "Staatsvermögen", *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1990, pp. 28 e ss.

FRICKMANN YOUNG, C. E. e FRICKMANN YOUNG, M. C. "Aspectos jurídicos do uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental: a nova política de recursos hídricos no Brasil", *Arché Interdisciplinar*, Rio de Janeiro, v. 25, 1999.

FUENTES BODELON, F. "Incentivos medioambientales de la CEE", Noticias CEE, nº 66, Ciss, Valencia, 1990.

FUENTES BODELON, F. "Planteamientos previos a toda formulación de un derecho ambiental", *Documentación Administrativa*, nº 190, Técnica de la Presidencia del Gobierno, Madrid, 1981.

FUENTES BODELÓN, F. *Calidad de Vida, Medio Ambiente y Ordenación del Territorio*, Centro de Estudios de Ordenación del Territorio y MedioAmbiente, Madrid, 1983.

FUENTES BOLEDÓN, F. "Incentivos medioambientales en la CEE", *Revista de Derecho Ambiental*, nº 6, Murcia, Ambiental, 1990, pp. 29-56.

FULLERTON, D. E WEST, S. E. "Can Taxes on Cars and on Gasoline Mimic an Unavailable Tax on Emissions", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 43, Department of Economics, Macalester College, St. Paul, Minnesota, 2002, pp. 135-157.

FULLERTON, D. e WOLVERTON, A. "The Two-Part Instrument in a Second-Best World", *Journal of Public Economics*, nº 89, 2005.

FULLERTON, D.; WEST, S. "Can taxes on cars and gasoline mimic an unavailable tax on emissions?", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº 43, Elsevier Science, Amsterdam, 2002.

GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X. *La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, Mundi-prensa, Madrid, 1999.

GALAPERO FLORES, R. M. "Hacienda de las Comunidades Autónomas. impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 16, Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 25-40.

GALLARDO IZQUIERDO, A. et al. *Educación Ambiental: Investigando sobre la Práctica: Naturaleza y Parques Nacionales*, Organismo Autónomo Parques Nacionales, Madrid, 2009.

GALLEGO ANABITARTE, A. "El Derecho español de aguas en la historia y ante el Derecho comparado", *El Derecho de Aguas en España*, vol. II, estudo de Alfredo Gallego Anabitarte, Angel Menéndez Rexach, José Manuel Díaz Lema, Centro de Publicaciones, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1986.

GALLEGO ANABITARTE, A. *Derecho Administrativo I: Materiais*, Marcial Pons, Madrid, 1989.

GALLEGO ANABITARTE, A. *El Derecho de Aguas en España*, vol. I, Centro de Publicaciones, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1986.



GALLEGO GREDILLA, J. A. *La Economía del Medio Ambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

GALVEZ MONTES, F.J. "Artículo 45", *Comentarios a la Constitución*, ed. Fernando Garrido Falla, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *Revista de Administración Pública*, nº 12, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1953.

GARCIA DE ENTERRIA, E. "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *Revista de Administración Pública*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1953.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. e FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, 6ª ed., Civitas, Madrid, 1994.

GARCÍA FRÍAS, M. A. "Los fines extrafiscales en las tasas", *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991, pp. 171-183.

GARCÍA GÓMEZ, A. J. "El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, Ciss Praxis, Valencia, feb. 2009 , pp. 15-28.

GARCÍA IZQUIERDO, S. "La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 254, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 11 de maio de 2004, pp. 3-30.

GARCÍA LUIS, T. "Estudio preeliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuesto sobre Actividades Económicas: Norma Básica y Tarifas*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 451 e 453;

GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J. *Constitución y Financiación Autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

GARCÍA NOVOA, C. "El concepto constitucional del tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la constitución", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

GARCÍA NOVOA, C. "El reglamento del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica: puntualizaciones a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 7, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 169-186.

GARCÍA NOVOA, C. "La Propuesta de Directiva Marco de política de aguas y la reforma de la Ley de Aguas de 1999", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001.

GARCÍA NOVOA, C. “La reforma de la Lei de Aguas en materia de cánones hidrológicos” (I) e (II). *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 6 e 7, Aranzadi, Pamplona, 2000.

GARCÍA NOVOA, C. “Normativa sobre envases y sus residuos: la faceta financiera y tributaria (parte I)”, *Punto Crítico*, nº 13, 1998.

GARCÍA SANZ, J. “Vertidos de aguas residuales y delito contra el medio ambiente”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, nº 30, 2006, pp. 65-80.

GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ. J. M. “El nuevo impuesto municipal sobre actividades económicas”, *Impuestos*, nº 12, vol. II, dez. 1988.

GARCIA-URETA, A., “Un repàs a l'evolució de les bases legals de la política ambiental de la Comunitat Econòmica Europea”, *Autonomies: Revista Catalana de Derecho Público*, nº 15, Barcelona, 1992.

GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, Tecnos, Madrid, 2002.

GASPAHRI, P. “Autorizzazione”, *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV, 1959.

GAY DE MONTELLÁ, R. *Derecho Hidráulico Español: Comentarios a los Preceptos de la Ley de Aguas, a la Legislación Complementaria y a los Artículos de Código Civil Relativos a esta Matéria*, Reus, Madrid, 1921.

GAY DE MONTELLÁ, R. e MASSÓ ESCOFET, C. *Tratado de la Legislación de Aguas Públicas y Privadas*, vol. I, Legislación Fundamental, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1956.

GEREZ KRAEMER, G. M. *El Derecho de Aguas en Roma*, Dykinson, Madrid, 2008.

GERLOFF, W; e NEUMARK, F. *Tratado de Fiananzas*, vol. II, Ateneo, Buenos Aires, 1961.

GERMAN NATIONAL REPORT. *Taxation and the Environment*, Association International des Jeunes Avocats (AIJA), Bruxelles, 1994.

GESAMP. “Protecting the oceans from land-based activities - Land-based sources and activities affecting the quality and uses of the marine, coastal and associated freshwater environment”, *GESAMP Reports and Studies*, nº 71, 2001.

GIANNINI, A. D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torinese, Torino, 1956.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Giuffrè, Milano, 1972.

GIANNINI, A.D. “Il concetto giuridico di tasa”, *Revista Italiana di Diritto Financeiro*, nº 1, 1937.

GIANNINI, M. S. "Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici", *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, Milano : Giuffrè, 1973, pp. 15 e ss.

GLOBAL ENVIRONMENT FACILITY BLACK SEA ENVIRONMENT PROGRAMME (GEF/BSEP). *Black Sea Transboundary Diagnostic Analysis*, United Nations Development Programme, New York, 1997.

GOMES CANOTILHO, J. J. "A responsabilidade por danos ambientais – aproximação juspublicística", *Direito do Ambiente*, INA, Lisboa, 1994.

GOMES CANOTILHO, J. J. "Actos autorizativos jurídico públicos e responsabilidade por danos ambientais", *BFDUC* nº 69, 1993.

GOMES CANOTILHO, J. J.. "Procedimento administrativo e a proteção do ambiente", *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 123, nº 3799, 1991.

GOMES CANOTILHO, J.J. *Protecção do Ambiente e Direito de Propriedade - Crítica de Jurisprudência Ambiental*, Coimbra Editora, Coimbra, 1995.

GOMES DE SOUSA, R. "Ainda a distinção entre o imposto e a taxa", *Revista de Direito Público*, nº 21, *Revistas dos Tribunais*, São Paulo, 1972, pp. 303 e ss.

GOMES SOUSA, R. D. *Compêndio de Legislação Tributária*, Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

GÓMEZ FERNANDEZ, D. E. e TERESA PULIDO, M. (eds.). *Consumo, Medio Ambiente y Calidad de Vida: Horizonte de Futuro*, Universidad Libre de Verano, FUDEC, Santiago de Compostela, 1997.

GÓMEZ VERDESOTO, M. "Las tasas por gestión de residuos: su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley Reguladora de Residuos de Cataluña", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, pp. 69-172

GÓMEZ VERDESOTO, M. "Las tasas por gestión de residuos: su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley reguladora de residuos de Cataluña", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995.

GOMEZ VERDESOTO, M. e MARTINEZ LAGO, M. A. "Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

GÓMEZ VERDESOTO, M. E MARTÍNEZ LAGO, M. A. "Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 238, Ciss Praxis, Valencia, 2004.

GONZÁLEZ DE LA FUENTE, J. M. "Tributos ambientales en Alemania", *NUE*, Ciss Praxis, Valencia, nº 122, 1995.

GONZÁLEZ FAJARDO, F. "Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos", *Hacienda Pública Española*, nº 104, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1987.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. “La tasa como especie del género tributo”, *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, *Justicia y Derecho Tributario*, Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez, La Ley, Madrid, 2008.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho comparado”, *El Tribunal Constitucional*, v. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, J. “Medio ambiente. Régimen general”, *El Estado de las Autonomías: los Sectores Productivos y la Organización General del Estado* (IV), Antonio Jiménez-Blanco e Julián Martínez-Simancas (dir.), Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, pp. 2867- 2897.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 321, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pp. 129-142.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P. “Fiscalidad y ecología: el impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia”, *Revista Xurídica Galega*, nº 26, Asociación Revista Xurídica Galega, Vigo, 1º trim. 2000, pp. 329-352.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. *La Reparación de Daños Causados a la Administración*, Cedecs, Barcelona, 1998.

GONZALO AIZPIRI, A. “Instrumentos econômicos na política de meio ambiente en España”, *Seminario sobre Economía Ambiental em la Unión Europea*, Universidad Carlos III, Madrid, 1995.

GORE, A. *Una Verdad Incómoda: la Crisis Planetaria del Calentamiento Global y Cómo Afrontarla*, Gedisa, Barcelona, 2007.

GOULDER, L. H. “Environmental taxation and the ‘double dividend’: a reader’s guide”, *International Tax and Public Finance*, nº 2, Springer, Netherlands, 1995, pp. 157-184.

GOULDER, L. H. E PARRY, I. W. H. “Instrument choice and environmental policy”. *Resources Tax and Public Finance*, nº 2, 1995, pp.157-183.

GOULDER, L. H.; PARRY, I. W. H. “Instrument choice and environmental policy”, *Resources for the Future Discussion Paper 08-07*, 2008.

GOULDER, L. H.; PARRY, I. W. H.; WILLIAMS III, R. C. e BURTRAW, D. “The cost-effectiveness of alternative instruments for environmental protection in a second-

best setting”, *Journal of Public Economics*, nº 72, Amsterdam: North-Holland, 1999, pp. 329-360.

GUAITA MORTORELL, A. *Derecho Administrativo: Aguas, Montes, Minas*, 2ª ed, Civitas, Madrid, 1985, p. 42 e ss.

GUERVÓS MAÍLLO, M. Á. “Los recargos autonômicos como instrumento de protección ambiental”, *Fiscalidad Ambiental*, ed. Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998.

GUERVÓS MAÍLLO, M. Á. “Medidas fiscales de protección ambiental”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributário*, nº 1, Marcial Pons, Madrid, 1997.

GUERVÓS MAÍLLO, M. Á. “Tasas ambientales”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, coord. por César Albiñana García-Quintana, Eusebio González García, Juan Ramallo Massanet, Ernesto Lejeune Valcárcel, Ana Yábar Sterling, 2007, pp. 627-660.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el contexto de la tributación ambiental”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, nov. de 2007.

HARADA, K. *Direito Financeiro e Tributário*, 19ª. ed., Atlas, São Paulo, 2010.

HARRIS, J. *Environmental and Natural Resource Economics: a Contemporary Approach*, 2. ed., Houghton Mifflin Company, 2006.

HARTZOK, A. “Fianancing local to global public goods: an integrated green tax shift perspective”, *Global Institute for Taxation Conference for Tax Alternatives for the 21st Century*, St. John's University, New York, jan. 2001.

HASSAN AMIN, S. *Marine Pollution in International and Middle Eastern Law*, Royston, Glasgow, 1986.

HAWARD, M. E VINCE, J. *Oceans Governance in the Twenty-first Century: Managing the Blue Planet*, Edward Elgar, Northampton, MA, 2008.

HEINZ PAULICK, .*La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana: su Función y Significado para el Derecho Tributario*, Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

HELENA COSTA, R. “Tributação ambiental”, *Direito Ambiental em Evolução*, coord. Vladimir P. Freitas, Juruá, Curitiba, 1998.

HENRI, S. “Le principe pollueur payeur, un principe économique erigé en principe de droit de l'environnement?”, *Revue de Droit Internacional Public*, avril-juin, nº 2, 1993.

HENRIQUE DO AMARAL, P. “Tributos como instrumentos de proteção ambiental”, *Direito Tributário Ambiental*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pp. 163 e ss.

HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina paga'", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

HERRERA MOLINA, P. H. "Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, CISS, Valencia, 2007, pp. 73-82.

HERRERA MOLINA, P. M. "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente: análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, nº 15/16, Edilex, Madrid, 1996, pp. 108 e ss.

HERRERA MOLINA, P. M. "El principio 'quien contamina, paga' desde la perspectiva jurídica", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995, pp. 81 e ss.

HERRERA MOLINA, P. M. "La protección tributaria del medio ambiente en España: elementos cuantitativos", *La Protección Fiscal del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

HERRERA MOLINA, P. M. "Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes", *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, coord. por José Esteve Pardo, Civitas, Madrid, 1995, pp. 687-704.

HERRERA MOLINA, P. M. "Los tributos ecológicos como recurso financiero local", *Hacienda y Finanzas Municipales: Ponencias Presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, (coord.) Juan Ignacio Gomar Sánchez, Javier Rodríguez Fernández, 2001.

HERRERA MOLINA, P. M. "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos", *Impuestos*, nº 14, Edilex, Madrid, 1996, pp. 78 e ss.

HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

HERRERA MOLINA, P. M. *Derecho Tributario Ambiental: La Introducción del Interés Medioambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Ministerio del Medio Ambiente, Madrid, 2000.

HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental: especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 83, Civitas, Madrid, 1994.

HERRERA MOLINA, P. M. e SERRANO ANTÓN, F. "El tributo 'ecológico' balear ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", *Noticias de la Unión Europea*, nº 119, Ciss Praxis, 1994.

HERRERA MOLINA, P. M. *Los Precios Públicos como Recurso Fianaciero*, Civitas, Madrid, 1991.

HERRERA MOLINA, P. M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. e GRAU RUIZ, M. A. "Tributos sobre el riesgo: especial referencia al sector energético", *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, R. Falcón y Tella (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

HERRERA MOLINA, P. M.. "El principio "quien contamina paga", *Tratado de Tributación Medioambiental*, coord. por Fernando Becker Zuazua, Luis María Cazorla Prieto, Julián Martínez-Simancas Sánchez, vol. 1, Thomson Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 187-212.

HERRERA MOLINA, P.M. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

HINRICHSSEN, D. *Coastal Waters of the World: Trends, Threats and Strategies*, Island Press, 1998.

HINRICHSSEN, D. *Coastal Waters of the World: Trends, Threats and Strategies*, Island Press, 1998.

HUBER, P. "The old-new regulation in risk regulation", *Virginia Law Review*, vol. 69, nº 6, set., 1983, pp. 1025-1107.

HUERTA HUERTA, R. e HUERTA IZAR DE LA FUENTE, C. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, Bosch, Barcelona, 2000.

IGLESIAS CASAIS, J. M. "Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, mayo 2010, pp. 75-121.

INSTITUTE FOR INLAND WATER MANAGEMENT AND WASTE WATER TREATMENT (RIZA). *Water Pollution Control in the Netherlands*, RIZA Report 2002.009, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Brasil – Densidade Demográfica – 2000*, disponível em <http://www.ibge.gov.br>, acesso 17 de jun. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA (IBGE). *Contas Nacionais Trimestrais-Indicadores de Volume e Valores Correntes*, disponível em <http://www.ibge.gov.br>, acesso 22 de julho de 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA (IBGE). *Pesquisa Nacional de Saneamento Básico 2000*, 2000, p . 41 e 42.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA). *Geo Brasil 2002: Perspectivas do Meio Ambiente no Brasil*, IBAMA, Brasília, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS. *Ecossistemas Brasileiros: Costeiros*, disponível em <http://www.ibama.gov.br/ecossistemas/costeiros.htm>, acesso 09 de junho, 2010.

IZCARA PALACIOS, S.P. “La contaminación agraria en la Unión Europea”, *Revista de Desarrollo Rural y Cooperativismo Agrario*, nº 7, Unidad de Economía Agraria, Universidad de Zaragoza, Departamento de Producción Animal y Ciencia de los Alimentos, Zaragoza, 2003, pp. 127-144.

JAQUENOD DE ZÖGÖN, S. *El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores*, MOPU, Centro de Publicaciones, Secretaría General Técnica, Avila, 1989.

JAQUENOD DE ZSÖGÖN, S. *Iniciación al Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 1996.

JARIA I MANZANO, J. *El Marco Juridicoconstitucional de la Política Ambiental*, tese de doutoramento inédita do Departamento de Direito Público da Universitat Rovira i Virgili, Tarragona, 2003.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. “Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura”, *Impuestos*, vol. I, Edilex, Madrid, 1999.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. “Hecho imponible o finalidad: qué califica a un tributo como ecológico?”, *Fiscalidad Ambiental: Primer Congreso Internacional sobre Protección Fiscal del Medio Ambiente* [Madrid, los días 22 a 24 de enero de 1996], ed. Ana Yábar Sterling, Codecs, Barcelona, 1998.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Comares, Granada, 1988.

JIMÉNEZ-BLANCO, A. “Protección del dominio público: limitaciones a la propiedad”, *Ley de Costas: Legislación y Jurisprudencia Constitucional: Conferencias de las Jornadas Organizadas por la E.G.A.P.: del 7 al 9 de noviembre 1991 en Santiago de Compostela*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, Centro de Publicaciones del Ministerio de Obras Públicas, Madrid, 1992, pp. 77 e ss.

JOHANSSON, U. e SCHMIDT-FABER, C. *Environmental Taxes in the European Union 1980-2001: First Signs of a Relative ‘Green Tax Shift’*, Eurostat, Luxembourg, 2003.

JOHNSTONE, N. *The Use of Tradable Permits in Combination with Other Environmental Policy Instruments*, OCDE, París, 2003.

JORDANO FRAGA, J. “La tensión medio ambiente-desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, Instituto Andaluz de Administración Pública, nº 17, jan-mar, 1994.

JORDANO FRAGA, J. *La Protección del Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*, J. M. Bosch, Barcelona, 1995.



JORNADA DE POZAS, L. "La evolución del Derecho de las aguas en España y en otros países", *Revista de Administración Pública*, nº 37, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1962.

JOSÉ FRANCISCO, L. G. *Medio Ambiente Comunitario y Protocolo de Kyoto: la Armonización de la Imposición Energética o un Mercado sobre las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero*, La Ley, 2008.

JUSTE RUIZ, J. "Desarrollo y medio ambiente: hacia la armonización de la economía y ecología", *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont*, Vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

KALOGIROU, S. A. "Seawater desalination using renewable energy sources", *Progress in Energy and Combustion Science*, vol. 31, nº 3, Elsevier Ltd, Colorado, 2005, pp. 242-281.

KAPP, W. K. *Social Cost of Business Enterprise*, Oikos-Tau, Barcelona, 1966.

KELSIN, H. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 6ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1984.

KEY, A. "Études générales de la pollution des eaux en Europe", *La Pollution des eaux en Europe*, IV Reunión Europea de Ingenieros Sanitarios, Opatija, Yugoslavia, 1954.

KISS, A e SHELTON, D. *Manual of European Environmental Law*, Grotius Publications Limited, Cambridge, 1993.

KLASSEN, C. W. *Aspectos de la Lucha Contra la Contaminación del Agua: Selección de Documentos Preparados para la Conferencia sobre los Problemas de la Contaminación del Agua en Europa*, Organización Mundial de la Salud, Ginebra, 1963.

KLUTH, W. "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la república federal alemana", *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998.

KOHLMAN RABBANI, E. R. *The Analysis of Marginal Delay at Signalized Intersections*, tese de doutorado inédita do Departamento de Engenharia Civil de Pittsburgh, Bell & Howell Information and Learning Company, Pittsburgh, 2000.

KOSONEN, K. e NICODÈME, G. *Taxation Papers: the Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy*, working paper nº 19, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, CESifo, Munich, 2009.

KOUTSTAAL, P. R. *Tradable CO<sub>2</sub> Emission Permits in Europe: a Study on the Design and Consequences of a System of Tradable Permits for Reducing CO<sub>2</sub> Emissions in the European Union*, University of Groningen: Netherlands, 1996.

KOUVARITAKIS, N. et al. *Impacts of energy taxation in the enlarged European Union: Evaluation with GEM-E3 Europe*, Study for the European Commission DG TAXUD, final report, jul 2005.

KRÄMER, L. "Community environmental law: towards a systematic approach", *Yearbook of European Law*, nº 11, Oxford University Press, Oxford, 1991.

KRÄMER, L. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

KROMAREK, P. "Quel droit à l'environnement? Historique et développements", *Environnement et droits de l'homme*, Paris, UNESCO, 1987, pp. 113 e ss.

LABANDEIRA VILLOT, X; LÓPEZ NICOLÁS, Á. *La Imposición de los Carburantes en España: Algunas Consideraciones Teóricas y Prácticas*, Serie Working Paper nº 609, Departament d' Economia i Empresa, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2002.

LAGO MONTERO, J. M. "Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos", *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

LAMBERTT, A. "Fundos Ambientais: Bem Mais do que Simples Mecanismos Financeiros: uma Ferramenta de Gestão Ambiental", *Workshop do DFID*, Cuiabá, 2000.

LANG, J. "Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht", Hansmeyer, K.-H. et al.: *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, pp. 6 e ss.

LANGUE, O. e TAYLOR, F. M. *On the Economyc Theory of Socialism*, The University of Minnesota Press, Minneapolis, 1938.

LANS BOVENBERG, A. e DE MOOIJ, R. "Environmental levies and distortionary taxation", *American Economic Review*, American Economic Association, Nashville, nº84, 1984.

LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Environmental policy, public goods and the marginal cost of public funds", *Economic Journal*, nº 104, Royal Economic Society, Cambridge University Press, London, 1994.

LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Environmental policy, public finance and the labour market in a second-best world", *Journal of Public Economics*, nº 55, Royal Economic Society, Cambridge University Press, London, 1994, pp. 349-390.

LANS BOVENBERG, A. e VAN DER PLOEG, F. "Green policies and public finance in a small open economy", *Scandinavian Journal of Economics*, nº 96, Basil Blackwell, Oxford, 1994, pp. 343-363.

LARA HERNÁNDEZ, E. "La protección del medio ambiente y la calidad de vida en el constitucionalismo moderno: su expresión en la Constitución española", *La Constitución de 1978 y el Constitucionalismo Iberoamericano*, Francisco Fernández Segado (coord.), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

LASAGABASTER HERRARTE, I. "Aguas", *Derecho Ambiental*, 2ª ed., Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública, 2007.

LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki. "La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia ambiental", *Ingurugiroa Eta Zuzenbidea (leZ): Ambiente y Derecho*, nº. 6, Europar Ikerten Taldea, Bilbao, 2008.

LASARTE ALVAREZ, F. J. "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 37, Civitas, Madrid, 1983.

LASARTE ÁLVAREZ, J. "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 78, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 1317 e ss.

LATTEMANN, S. e HÖPNER, T. *Seawater Desalination: Impacts of Brine and Chemical Discharge on the Marine Environment*, Desalination Publications, Lancaster, Pensilvânia, 2003.

LAUER, W. C. *Desalination of Seawater and Brackish Water*, American Water Works Association, Dever, Colorado 2006.

LAZROMS, R. e POOS, D. "The Dutch Water Board Model", *Water Law*, nº 15, 2004.

LEAL GALLARDO, A. *Método para el Desarrollo Técnico de Tributos de Vertidos a las Agua Litorales y Su Aplicación en Andalucía*, Tese inédita apresentada na Universidade de Sevilla (Espanha), dirigida por José Morillo Aguado e José Usero García, 2005.

LEE, D. R. e MISIOLEK, W. S. "Substituting pollution taxation for general taxation: some implications for efficiency in pollution taxation", *Journal of Environmental Economics and Management*, nº13, Elsevier Science, Amsterdam, 1986.

LEITE DE CAMPOS, D.P. "Poluição industrial e responsabilidade civil", *Revista da Ordem dos Advogados*, III, Lisboa, 1982.

LEITE LOBO, R. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*, Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2006.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDESA, Madrid, 1980, pp. 116-180.

LEME MACHADO, P. A. *Direito Ambiental Brasileiro*, 18ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010.

LESSER, J. A., DODDS, D. E. e ZERBE JR, R. O. *Environmental Economics and Policy*, Readings, Massachusetts, 1997.

LIENDO LUDUEÑA, M. "El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, Wolters Kluwer, feb. 2009, pp. 29-38.

LIMA PORTO, G. E. *Direito da Água: Responsabilidade pela Poluição Marinha*, Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, Brasília, nº12, set/dez 2000.

LOBO TORRES, R. “Valores e princípios no Direito tributário ambiental”, *Direito Tributário Ambiental*, Heleno Taveira Torres (org.), Malheiros, São Paulo, 2005.

LOBO TORRES, R. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2010.

LOPERENA ROTA, D. “Normativa sobre la calidad de las aguas”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 31, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1991.

LOPERENA ROTA, D. *El Derecho al Medio Ambiente Adecuado*, Civitas, Madrid, 1996.

LOPERENA ROTA, D. *Los Principios del Derecho Ambiental*, Civitas, Madrid, 1998.

LOPES MEIRELLES, H. *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª ed., Malheiros, São Paulo, 2010, p. 122.

LÓPEZ MARTÍN, M. A. “Autorización ambiental integrada y evaluación de impacto ambiental”, *Evaluación de impacto ambiental en España: nuevas perspectivas : Actas del IV Congreso Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental*, IV CONEIA Madrid, abril 2007, coord. por L. A. Desdentado Gómez, M. A. Casermeiro Martínez, A. P. Espluga González de la Peña, M. Díaz Martín, L. G. García Montero, I. S. Sagaseta de Ilurdoz, M. Andrés Abellán, 2008, pp. 373 e ss.

LÓPEZ MENUDO, F. “El derecho a la protección del medio ambiente”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº 10, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, set-dec, 1991, pp. 161-291.

LÓPEZ RAMÓN, F. “Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental”, *Revista de Administración Pública*, nº 142, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, jan-abr 1997, pp. 52-74.

LÓPEZ RAMÓN, F. “Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 95, Civitas, Madrid, 1997, pp. 354 e ss.

LOPEZ RAMÓN, F. “Régimen jurídico de la calidad del aire”, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2006.

LÓPEZ VERA, F. *Contaminación de las Aguas Subterráneas*, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Madrid, 1995.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN. T. J., et al. “Financiación autonómica e incidencia fiscal de los tributos ecológicos: una reflexión en torno al principio de ‘quien contamina, paga’”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 78, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, Málaga, 2007.

LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. B; APODACA ESPINOSA, A. R. *La Autorización Ambiental Integrada: Estudio Sistemático de la Ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, Civitas, Madrid, 2002.

LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. D. B.; E APODACA ESPINOSA, A. M. R. D. *La Autorización Ambiental Integrada: estudio sistemático de la Ley 16/2002, de prevención y control integrados de la contaminación*. Civitas, Madrid, 2002, obra completa.

LOZANO SERRANO, C. "Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, Civitas, Madrid, 2002.

LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C. *Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

LUCHENA MOZO, G. M. "Fiscalidad de la energía", *Crónica Tributaria*, nº 108, 2003, pp. 23 e ss.

LUCHENA MOZO, G. M. "Impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid: ¿ante un nuevo impuesto ambiental?", *Crónica Tributaria*, nº 115, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2005, pp. 99-124.

LUCHENA MOZO, G. M. e PATÓN GARCÍA, G. *Fiscalidad de los Residuos en el Ámbito Autonómico: Análisis y Propuestas*, Bosch, Barcelona, 2008.

LUDWIG, R. G. *Environmental Impact Assessment: Siting and Design of Submarine Outfalls*, EIA Guidance Document, Monitoring and Assessment Research Centre, King's College London, London University of London, World Health Organization, 1988.

MÄÄTTÄ, K. *Environmental Taxes: From an Economic Idea to a Legal Institution*, Kauppakaari OY, Finnisch Lawyers' Publishing, Helsinki, 1997.

MACHADO GRANZIERA, M. L. *Direito de Águas e Meio Ambiente*, Cone, São Paulo, 1993.

MACHADO GRAZIERA, M. L. *Direito de Águas: Disciplina Jurídica das Águas Doces*, 3ª ed., Atlas, São Paulo, 2006.

MAFEZZONI, P. *La Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, tet, Torino, 1980.

MAFFEZZONI, F. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970.

MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. "Tributos medioambientales en España: el estado de la cuestión", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 28, 1997, p. 126.

MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. *Estructura de la Fiscalidad Verde Autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004.

MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. *Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, 2. ed, Septem Ediciones, Oviedo, 2004.

MAGADÁN DÍAZ, M. e RIVAS GARCÍA, J. *Medio Ambiente y Fiscalidad Autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo, 2004.

MANZANEDO MATEOS, J. A. *El Comercio Exterior en el Ordenamiento Administrativo Español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1968.

MANZONI, I. *Il Principio della Capacità Contributiva nel Ordinamento Costituzionale Italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

MARCOS CADONA, M. "El Impuesto sobre vertidos a aguas litorales", *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, Ciss Praxis: Valencia, mar. 2008, pp. 17-27.

MARI AIZEGA, J. "La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal", *Fiscalidad Ambiental*, ed. Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona, 1998.

MARLAND, G.; BODE, T. A. E ANDRES, R. J. Global, regional, and national CO<sub>2</sub> emissions", *A Compendium of Data on Global Change*, Carbon Dioxide Information Analysis Center, Oak Ridge National Laboratory, U.S. Department of Energy, Tennessee, USA, 2009.

MARTÍN DELGADO, J. M. "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, nº 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

MARTIN FERNANDEZ, F. J. *Las Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. "La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio 'quien contamina paga' y la prohibición de ayudas de Estado", *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, Ramón Falcón y Tella (coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 107-132.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. "La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio 'quien contamina paga' y la prohibición de ayudas de Estado", *Noticias de la Unión Europea*, nº 237, Ciss Praxis, Valencia, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. "Principios aplicables de la financiación local (especial referencia a las tasas locales)", *Jornadas Tributarias sobre Financiación de Haciendas Territoriales*, Gestrisam, Málaga, 2000.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. e ANEIROS PEREIRA, J. *Ley 8/1989, de 13 de Abril, de Tasas y Precios Públicos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

MARTÍN MATEO, R. *Derecho Ambiental*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

MARTÍN MATEO, R. *Tratado de Derecho Ambiental*, vol. I, Trivium, Madrid, 1991.

MARTÍN MORENO, J. L. "Tributación y ecología en el marco jurídico del siglo XXI: especial referencia a Andalucía", *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, nº 4, Junta de Andalucía, Andalucía, 2008.

MARTÍN QUERALT, J. "Los fines extrafiscales de los gravámenes sobre el agua conforme a las políticas hidrológicas europea y española y su adecuación a ellos del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua regulados en el texto refundido de la ley de aguas", *XI Congreso Nacional de Comunidad de Regantes de España*, Palma de Mallorca, días 15 a 20 de maio de 2006.

MARTÍN QUERALT, J. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Tecnos, Madrid, 2009.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. "Reflexiones sobre la calidad de las aguas", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 6-7, Diputación General de Aragón, Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales, Zaragoza, 1995.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. *Derecho de Aguas*, Civitas, Madrid, 1997.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. "La elaboración de la Ley de Aguas de 1866", *Revista de Administración Pública*, nº 32, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1960.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, Civitas, Madrid, 1990, pp. 605 e ss;

MARTÍNEZ LAGO, M. A. "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nº 81, Gaceta Fiscal, Madrid, 1990, pp. 135 e ss.

MARTÍNEZ NIETO, A. "Régimen jurídico de los residuos industriales", *Revista Actualidad Administrativa*, nº 31, La Ley-Actualidad, Madrid, 29 ago. a 4 de set. 1994.

MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Regímen Fiscal de las Aguas*, Cuadernos Civitas, Civitas, Madrid, 1991.

MATA RODRÍGUEZ, M. "Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente: especial referencia a los residuos industriales", *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 4, Aranzadi, Pamplona, feb. 2000, pp. 39-46.

MEILÁN GIL, J. “La Ley de Costas y las competencias de las Comunidades Autónomas”, *Ley de Costas: legislación y jurisprudência constitucional: conferencias de las jornadas organizadas por la E.G.A.P. del 7 al 9 de noviembre 1991 en Santiago de Compostela, Escola Galega de Administración Pública*, Santiago de Compostela, Centro de Publicaciones del Ministerio de Obras Públicas, Madrid, 1992, pp. 129-146.

MEILAN GIL, J. L. “El concepto de dominio público marítimo terrestre en el proyecto de Ley de Costas”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 59, Madrid, p. 361 e ss.

MEILÁN GIL, J. L. “Sobre la determinación conceptual de la autorización y la concesión”, *Revista de Administración Pública*, nº 71, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1973.

MEIRA CARTEA, P.; ANDRADE TORALES, M.; e SAUVÉ, L. *Formación e Investigación en Educación Ambiental: Novos Escenarios e Enfoques para un Tempo de Cambios*, Centro de Extensión Universitaria e Divulgación Ambiental de Galicia, A Coruña, 2008.

MEIXUEIRO NÁJERA, G. M. *El Principio del que Contamina Paga: Alcances y Pendientes en la Legislación Mexicana*. [Documento de Trabajo nº 13], Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México D.F., mar. 2007.

MELI, M. “Le origini del principio ‘chi inquina paga’ e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, *RGA*, 1989.

MELO FILHO, A. “Teoria da sanção premial”, *Revista de Diretio da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará*, ano 2, nº 2, jan. 1980, pp. 170-187.

MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 9. ed., Lex Nova, Valladolid, 2008.

MENÉNDEZ REXACH, Á. “La configuración del dominio público hidráulico, *Cuadernos de Derecho Judicial: Dominio Público: Aguas y Costas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1994, pp. 13-36.

MENÉNDEZ REXACH, Á. “La configuración del dominio público marítimo-terrestre en la Ley de Costas”, *Revista de Estudios Territoriales*, nº 34, set-dez 1990, pp. 03-33.

MENÉNDEZ REXACH, Á. “La nueva Ley de Costas: el dominio público como régimen jurídico de especial protección”, *CEUMT*, nº 106/107, p. 29 e ss.

MERINO JARA, I. “Contribuciones especiales”, *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 1991.

MERINO JARA, I. “El canon del agua del pais Vasco”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, Dykinson, Madrid, mar-abr 2009.

MIGUEL DE CANUTO, E. DE. “La sentencia constitucional num 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, nº 66, Servicio de



Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales , Madrid, 1994.

MILARÉ, E. *Direito do Meio Ambiente: a Gestão Ambiental em Foco*, 6ª ed., 2009.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA. *Libro Electrónico "Tributación Autonómicas"*, disponível em: <http://www.meh.es/gl-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>, acesso: 26 de maio de 2010.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA. *Libro Electrónico "Tributación Autonómicas"*, disponível em: <http://www.meh.es/gl-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>, acesso: 26 de maio de 2010.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DE ESPAÑA. *Directrices para el Tratamiento del Borde Costero*, Secretaría General para el Territorio y la Biodiversidad, Dirección General de Costas, Madrid, 2008.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DE ESPAÑA. *Directrices sobre Actuaciones en Playas*, Secretaría General para el Territorio y la Biodiversidad, Dirección General de Costas. Madrid, 2008.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE Y DE MEDIO RURAL Y MARINO DE ESPAÑA. *Instrumentos de Política Ambiental: Medio Ambiente en España*, Madrid, 2007.

MOLA DE ESTEBAN CERRADA, F. *La Defensa del Medio Humano*, Ministerio de la Vivienda, Servicio Central de Publicaciones, Madrid, 1972.

MONTOYA-HIDALGO, J. "El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón: ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto", *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, Ciss Praxis, Valencia, feb. 2009.

MORATO LEITE, J. R. *Dano Ambiental: do Individual ao Coletivo Extrapatrimonial*, RT, São Paulo, 2000.

MORENO CASTEJÓN, T. "El IAE", *Análisis de la Nueva Ley de Haciendas Locales*, Santiago, 1988.

MORENO MOLINA, A. M. "La empresa y el derecho de la Unión Europea en Medio Ambiente" *Derecho Medioambiental de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.

MORENO MOLINA, A. M. *Responsabilidad Patrimonial por Daño Ambiental: Propuestas de Reforma Legal*, Fundación Alternativas, Madrid, nº 66, 2005, pp. 16-29.

MORILLO VELARDE PEREZ, J. I. *Dominio Público*, Trivium, Madrid, 1992.

MORSELLI, E. "Le point de vue théorique de la parafiscalité", *Rèvue de Science et de Législation Financière*, t. XLIII, Paris, 1951.

MOUSSIS, N. *As Políticas da Comunidade Económica Europeia*, Almedina, Coimbra, 1985.

MUNIZ, I; VASCONCELOS FALCÃO, M. “Constituição, Meio Ambiente, Tributação e o Problema da Repartição de Competências”, *Direito Tributário Ambiental*, coord. Breno Ladeira Kingma Orlando et al., Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2006.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “La financiación de las regiones en España”, *Revista de Hacienda Local y Autonómica*, nº 35, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982.

MUÑOZ MACHADO, S. “Contaminación y medio ambiente: Derecho hidráulico español y comunitario”, *VII Congreso Nacional de Comunidades de Regantes*, Tercera Ponencia, Badajoz, Mayo de 1991.

MUNRO, C. R. D.; LAMMERS, R. J. G. *Environmental Protection and Sustainable Development: Experts Group on Environmental Law of the World Commission on Environment and Development*, Graham & Trotman Limited, Oxford, 1986.

MURARO, G. “Usi alternativi degli strumenti economici e problemi di armonizzazione internazionale nella política ambientale”, *Impresa, Ambiente e Pubblica Amministrazione*, vol. I, 1977.

NAÇÕES UNIDAS. *Agenda 21*, A/CONF.151/26/REV.1(VOL.I), Nova Iorque, 1993.

NAÇÕES UNIDAS. *Declaração das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento*, A/CONF.151/26 (Vol. I), 12 de agosto de 1992.

NAVEIRA DE CASANOVA, G. J. “Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho comunitario europeo”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 44, nº 233, 1994.

NEVES CAETANO, M. J. *Manual de Direito Administrativo*, vol. II, 9ª. ed., Almedina, Lisboa, 1972.

NICHOLS, A. L. *Targeting Economic Incentives for Environmental Protection*, MIT Press, Cambridge Mass and London, 1984.

NIETO MONTERO, J. J. “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 238, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1995.

NIETO MONTERO, J. J. “El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 238, 1995.

NORREGAARD, J. e REPELIN-HILL, V. *Control de la Contaminación Mediante el Uso de Impuesto y Licencias Negociables*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2000.

NORWEGIAN GREEN TAX COMMISSION. *Policies for a Better Environment and High Employment*, Oslo, Norway, 1996.

NOVO CABERA, R.; PORTERO FONTANILLA, J. "Sobre la oposición al impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, 2007, pp. 105-111.

OBERSON, X. *Les Taxes d'Orientation*, Helbing & Lichtenhahn, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991.

OCDE. *Écotaxes et Réforme Fiscale Verte*, OCDE, Paris, 1997.

OCDE. *Évaluer les Instruments Économiques des Politiques de L'Environnement*, Paris, 1997.

OCDE. *La Fiscalidad y el Medio Ambiente: Políticas Complementarias*, Mundi Prensa, Madrid, 1994.

OCDE. *Los Impuestos Ambientales en los Países de la OECD*, OECD, 1995.

OCTAVIANO MARTINS, E. M. "Responsabilidade internacional e poluição marinha", *Revista do Conselho da Justiça Federal*, Centro de Estudos Judiciários, n. 29, Brasília abr-jun 2005, pp. 27-37.

OECD. "The polluter pays principle: definition, analysis, implementation", *Environmental Principles and Concepts*. C(72)128, reprinted in OECD (1975), Paris, 1995.

OECD. "The polluter-pays principle as it relates to international trade", *Joint Working Party on Trade and Environment*, OECD Publishing, Paris, 2008.

OECD. *Climate Change: Designing a Practical Tax System*, OECD, Paris, 1992.

OECD. *Climate Change: Designing a Tradable Permits System*, OECD, Paris, 1992.

OECD. *Full cost pricing: annex I expert group on the United Nations Framework Convention on Climate Change*, Serie Working Paper, n.º 3. Paris, 1997.

OECD. *Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, Recommendation adopted on 26th May, 1972, C(72)128.

OECD. *Recommendation on the Application of the Polluter-Pays Principle to Accidental Pollution*, C(89)88(Final).

OECD. *The Implementation of the Polluter-Pays Principle*, Recommendation adopted on 14th November, 1974, C(74)223.

OECD. *Working Party on Economic and Environmental Policy Integration: Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: a Survey*, Paris, 1999.

ONU. *Relatório Final da Relatora Especial das Nações Unidas de Fatma Zohra Ksentini*, Doc. E/CN.4/Sub.2/1994/9, julho, 1994.

ORÓN MORATAL, G. "La Fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales (I)", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros*, nº 5, Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros, Lorca, 2006, pp. 7-25.

ORÓN MORATAL, G. "Notas sobre el concepto de tributo y el deber de contribuir", *El Sistema Económico en la Constitución Española*, vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

ORÓN MORATAL, G. *La configuración Constitucional del Gasto Público*, Tecnos, Madrid, 1995.

ORTEGA ÁLVAREZ, L. "El concepto de medio ambiente", *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 3 ed., Luis Ortega Álvarez (dir.), Lex Nova, Valladolid, 2002, pp. 39-83.

ORTEGA MALDONADO, J. M. *Tasas sobre Molestias y Riesgos Permitidos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

PABLO DEL RÍO, CRISTINA PEÑASCO. "La eficiencia dinámica de los sistemas de comercio de emisiones", *Principios: Estudios de Economía Política*, nº 19, Fundación Sistema, Madrid, 2011, pp. 129-146.

PAGE, T. "Failure of bribes and standards for air pollution abatement". *Natural Resources Journal*, vol. 13, University of New Mexico, Albuquerque, 1973.

PAGÉS I GALTÈS, J. *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PAGÈS I GALTÉS, J. *La Fiscalidad de las Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PAGÈS I GALTÉS, J. *Tributos sobre las Aguas: Estatales, Autonómicas y Locales*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

PALAO TABOADA, C. "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 319-320.

PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.

PALAO TABOADA, C. "La imposición de sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 9, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

PALAO TABOADA, C. "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *El Reparto de la Carga Fiscal: Anales de Moral Social y Económica*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, v. II, 1975.

PALAO TABOADA, C. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, Civitas, Madrid, 1995.

PALAO TABOADA, C. *Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 1987.

PALOMAR OLMEDA, A. “La protección del medio ambiente en materia de aguas”, *Revista de Administración Pública*, nº 110, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1986.

PAPIER, H. J. *Recht der öffentlichen Sachen*, 3ª ed., Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1998.

PARADA VAZQUEZ, J. R. *Derecho Administrativo: III Bienes Públicos y Urbanismo*, 4ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 138 e ss.

PARADA VAZQUEZ, R. *Derecho Administrativo*, vol. III, 4ª. ed., Marcial Pons, Madrid, 2008.

PAREJO AFONSO, L. “Domínio público: un ensayo de reconstrucción de su teoría general”, *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, Instituto Nacional de la Administración pública, Madrid, 1983.

PAREJO ALFONSO, A., JIMENEZ BLANCO, L., ORTEGA ALVAREZ, L. *Manual de Derecho Administrativo*, Ariel, Madrid, 1996.

PAREJO ALFONSO, L. “Dominio público: un ensayo de reconstrucción de su teoría general”, *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, Instituto Nacional de la Administración pública, Madrid, 1983.

PAREJO ALFONSO, L. “Los Valores en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi*, Civitas, Madrid, 1989.

PAREJO ALFONSO, L. “Origen y desarrollo del Derecho medioambiental en el ordenamiento comunitario europeo”, *Derecho Medioambiental de la Unión Europea*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 49 e ss.

PARGA Y MASEDA, P. J. D. “El tratado de Ámsterdam y el medio ambiente: la cuasi-constitucionalización por la Unión Europea de los principios del Derecho Internacional Público”, *Revista de Gestión Medioambiental*, maio de 1999.

PARRA LUCÁN, M. A. *La Protección del Medio Ambiente*, Tecnos, Madrid, 1992.

PARRY, I. W. H. e OATES, W. E. “Policy analysis in the second-best world”, *Resources for the Future Discussions Paper 98-48*, Eupean Comission, UE, 1998.

PARSON, E. P. “Environmental trends: a challenge to canadian governance”, *Governing the Environment, Persistent Challenges: Uncertain Innovations*, Edward P. Parson (ed.), University of Toronto Press, Toronto, 2001, pp. 3-29.

PATÓN GARCÍA, G. "La fundamentación Del uso de los tributos para la protección del medio ambiente", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, nº 27, Consejería de Presidencia, Secretaría General Técnica, Toledo, 1999, pp. 173 e ss.

PATÓN GARCÍA, G. *El Principio de Autonomía en el Ámbito Tributario: en Especial, el Impuesto Castellano-Manchego sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente*, Ediciones Parlamentarias de Castilla-la Macha, Toledo, 2005.

PATTERSON, M. E GLAVOVIC, B. (ed). *Ecological Economics of the Oceans and Coasts*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2008.

PEARCE, D. "An intellectual history of environmental economics", *Annual Review of Energy and the Environment*, nº 27, 2002, pp. 57-81.

PEARCE, D. "The role of carbon taxes in adjusting to global warming", *The Economic Journal*, nº 101, Cambridge University Press, London, jul. 1991, pp. 938-948.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. "El sistema de los derechos fundamentales", *Quaderns de Treball*, nº 1, Centre d'Estudis de Drets Humans, Bellaterra, 1994.

PEÑA CHACÓN, M. "Daño, responsabilidad y reparación del medio ambiente", *Revista Jurídica Lex Difusión y Análisis*, año VII, nº 95, México, maio 2003.

PEÑALVER I CABRÉ, A. "Nuevas tendencias sobre la inactividad administrativa en la aplicación de las sanciones ambientales", *Cuadernos de Derecho Local*, nº 7, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2005, pp. 173-185.

PEÑUELAS MENÉNDEZ, J. M.; GÓMEZ BARBERO, M.; ORTIZ OTS, J. M.; e BERBEL VECINO, J. "Análisis de ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa de gestión de los residuos sólidos urbanos", *Revista de Hacienda Local*, nº 89, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2000.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. "La doble imposición en los impuestos ambientales", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Madrid, 1998, pp. 333-350.

PÉREZ DE AYALA BERCERRIL, M. e PÉREZ DE AYALA, J. L. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2009.

PEREZ DE AYALA PELAYO, C. *Temas de Derecho Financiero*, 2ª ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1990.

PÉREZ DE AYALA, J. L. "Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Española", *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986.

PÉREZ DE AYALA, J. L. e GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Curso de Derecho Tributario*, 6ª ed., Edersa, Madrid, 1991.

PEREZ LUÑO, A. E. "Artículo 45", *Comentarios a las Leyes Políticas: Constitución Española de 1978*, vol. IV, EDESA, Madrid, 1978.

PEREZ LUÑO, A. E. "Artículo 45: Medio Ambiente", *Comentarios a las Leyes Políticas: Constitución Española de 1978*, Vol. IV, dir. Oscar Alzaga Villaamil, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1978.

PEREZ LUÑO, A. E. *Comentarios a las Leyes Políticas: Constitución Española de 1978*, vol. IV, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1978.

PÉREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 14, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972.

PÉREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 18. ed., Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008.

PÉREZ SOLA, N. "El ordenamiento ambiental y su aplicación a través de las políticas públicas sectoriales", *La Protección del Medio Ambiente en el Ordenamiento Jurídico Español*, Ruiz-Rico (coord.), Universidad de Jaén, Jaén, 1995.

PERGOLES, F. *Diritto Costituzionale*, vol. I, 15ª ed., Padua, 1962.

PERNAS GARCÍA, J. J. "Integración y coordinación procedimental de la evaluación de impacto ambiental y de la autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: evolución normativo-jurisprudencial, cuestiones procedimentales y aplicación sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 83-107.

PERNAS GARCÍA, J. J. "Integración y coordinación procedimental de la evaluación de impacto ambiental y de la autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, Alba Nogueira López (dir.); Tomás Quintana López et al., Atelier, Barcelona, 2009, pp. 83-107.

PERNAS GARCÍA, J. J. "La autorización ambiental integrada: la integración horizontal de las autorizaciones sectoriales y su relación con otros mecanismos preventivos de protección ambiental", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 7, Facultad de Derecho, A Coruña, 2003, pp. 623-640.

PERNAS GARCÍA, J. J. *Estudio Jurídico sobre la Prevención de la Contaminación Industrial: la autorización ambiental integrada*, Atelier, Barcelona, 2004.

PERNETTA, J. C. E ELDER, D. L. Cross-Sectorial, Integrated Coastal Area Planning: a Marine Conservation and Development Report, IUCN, Gland, Switzerland, 1993.

PIGOU, A.C. *The Economics of Welfare*, 3ª. ed., Macmillan, London, 1929.

PINTO MARTINS, S. *Manual de Direito Tributário*, 8ª. ed., Atlas, São Paulo, 2009.

PINTO NOGUEIRA, J. F. *O Controlo de Proporcionalidade na Jurisprudência do Tribunal de Justicia em Matéria de Fiscalidade Directa: a Proporcionalidade na Aferição da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, tese de doutorado inédita, diretores Perfecto Yebra Martul-Ortega, Manuel Carlos Lopes Porto, Juan José Nieto Montero, Santiago de Compostela, 2009.

PITTA E CUNHA, P.; XAVIER DE BASTO, J. e LOBO XAVIER, A. "A distinção entre taxas e impostos", *Fisco*, nº 59, Lisboa, 1993.

PONTE IGLESIAS, M. T. *La Contaminación Fluvial: Cuestiones de Responsabilidad Internacional*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1989.

PORTILLA CONTRERAS, G. "La protección penal del derecho al medioambiente y los derechos económicos-sociales en un período de crisis del Derecho y del Estado de Derecho", *Estudios de Derecho Ambiental: Libro Homenaje al Profesor Josep Miquel Prats Canut*, Gonzalo Quintero Olivares e Fermín Morales Prats (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

PORTILLO NAVARRO, M. J. "El impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica en en contexto de la fiscalidad ambiental", *Revista de Estudios Locales*, nº 105, Consejo General Nacional de Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Caracter Nacional, Madrid, 2007, pp. 89-99.

PORTILLO NAVARRO, M. J. "Los impuestos ambientales en la región de Murcia", *Gestión: Revista de Economía*, nº 35, Ilustre Colegio de Economistas de La Región de Murcia, Murcia, 2005.

POSADAS-BELGRANO, G. A. *Derecho Tributario*, Mondevideo, Medina, 1962.

PRAT I FORNELLS, N. "Gestió de l'aigua a Catalunya i conservació dels rius com ecosistemes", *V Jornada sobre la Merjora de la Gestió del Àgua en Catalunya*, Reus, 1997.

PRIEUR, M. *Droit de L'environnement*, Dalloz, Paris, 1996.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA MEIO AMBIENTE (PNUMA). *Convenção de Barcelona para a Proteção do Mar Mediterrâneo*. Ministério do Meio Ambiente, Série "Monografias", Madrid, 1996.

PUEBLA AGRAMUNT, N. "Los tributos con fines no fiscales", *Estudios Financieros*, nº 32, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998.

PUEBLA AGRAMUNT, N., "La causa ilícita como causa impositionis (la causa impositionis vista desde el problema de las actividades ilícitas)", *Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2002.

QUINTANA LÓPEZ, T. A. "Aproximación a la evolución del marco normativo de la evaluación del impacto ambiental", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 19-27.



QUINTANA LÓPEZ, T. *La Repercusión de las Actividades Mineras en el Medio Ambiente: su Tratamiento Jurídico*, Montecorvo, Madrid, 1987.

QUINTANA PETRUS, J. M. *Derecho de Aguas*, Bosch, Barcelona, 1992.

RAHNEMAY RABBANI, R. M. e NIETO MONTERO, J. J. “Aplicabilidade do princípio do poluidor pagador no estado de Sergipe através da tributação ambiental”, *Anais do 4º Encontro de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe, de 09 a 11 de setembro de 2008*, Universidade Federal de Sergipe (Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa), São Cristóvão, 2008.

RAHNEMAY RABBANI, R. M.; IGLESIAS CASAIS, J. M. “Implementation of tradable carbon permits in developing countries”, *Global Conference on Environmental Taxation - Water Management & Climate Change*, 10<sup>th</sup> Edition, Lisboa, 2009.

RAHNEMAY RABBANI, R. M.; NIETO MONTERO, J. J.; et al. “Proteção ambiental e a reforma fiscal verde no estado de Sergipe”, *Anais da V Semana de Extensão da Universidade Federal de Sergipe, de 22 a 25 de setembro de 2008*, Universidade Federal de Sergipe, Pró-Reitoria de Extensão e Assuntos Comunitários: Centro de Extensão e Ação Comunitária, São Cristóvão, 2008.

RAMALLO MASSANET, J. “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, Madrid, 1978.

RAMALLO MASSANET, J. “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90, Civitas, Madrid, 1996.

RAMOS, E. S. “Aspectos gerais do patrimônio imobiliário do poder público”, *Cadernos FUNDAP*, nº 17, São Paulo, 1989, pp. 16-31.

RANELLETTI, O. “Concetto, natura e limiti del demanio pubblico”, *Giurisprudenza Italiana*, vol. IV, 1897.

RIBEIRO BASTOS, C.; e GANDRA MARTINS, I. *Comentário à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 2004.

RIBEIRO DE MORAES, B. *Compêndio de Direito Tributário*, v. 1, 5ª ed., Forense, Rio de Janeiro 1996.

RIBEIRO DE MORAIS, B. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.

RICARDO LEIS, H. “Uma viagem interdisciplinar ao lado oculto da problemática ambiental na modernidade”, *INTERthesis: Revista Internacional Interdisciplinar*, vol. 7, nº 2, Florianópolis, jul-dez 2010, pp. 19-44.

RIVAS, D. M. “Insuficiencias y fallos del principio ‘contaminador-pagador’: un resumen”, *Seminario sobre Instrumentos Jurídicos y Económicos para la Protección del Medio Ambiente*, Oviedo, 1989, pp. 191 e ss.

ROBERTO BARROSO, L. "A Derrota da Federação: o Colapso Financeiro dos Estados e Municípios", *Temas de Direito Constitucional*, vol. I, 2ª. ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pp. 142 e ss.

ROBERTO GRAU, E. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 8ª ed., Malheiros, São Paulo, 2003, pp. 127 e ss.

ROBIN DE ANDRADE, J. "Taxas municipais: limites à sua fixação", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, vol. 8, dez./1997, pp. 59-83.

RODGERS JR., W. H. *Environmental Law*, West Publishing, St. Paul, 1977.

RODRIGUES AFONSO, J. R. "Descentralização Fiscal: Revendo Ideias", *Ensaio FEE*, vol. 15, nº2, Porto Alegre, 1994.

RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.

RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, Aranzadi, Pamplona, 2009.

RODRÍGUEZ LUENGO, J. *El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente*. Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E. "Reforma fiscal verde y doble dividendo: una revisión de la evidencia empírica", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Serie Economía, nº 27, Madrid, 2002.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E. *El Doble Dividendo de la Imposición Ambiental*, Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Serie Economía, nº 23, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid", *Nueva Fiscalidad*, nº 9, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2003, pp. 71-143.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "El canon catalán sobre disposición de residuos", *Nueva Fiscalidad*, nº 11, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, dez. 2003.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva Fiscalidad*, nº 3, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2004, pp. 9-59.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La Alternativa Fiscal Verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. "El medio ambiente y la calidad de vida como objetivos constitucionales", *Revista de Derecho Administrativo*, nº 16, Civitas, Madrid, 1996, pp. 35-50.

RODRÍGUEZ-POSE, A.; ARBIX, G. “Estratégias do Desperdício: a Guerra Fiscal e as Incertezas do Desenvolvimento”, *Novos Estudos*, nº 54, CEBRAP, São Paulo, jul. de 1999, pp. 55-71.

ROSEMBUJ, T. “El tributo ambiental: primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo (I): XVI Jornadas de Estudio*, vol. II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1995.

ROSEMBUJ, T. “Incentivos econômicos para la protección del médio ambiente”, *Revista de Economía y de la Empresa*, BBVA-Archivo Histórico, Bilbao, nº 15, 1992.

ROSEMBUJ, T. “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”, *Quincena Fiscal*, nº 9, Aranzadi, Pamplona, 2007.

ROSEMBUJ, T. “Tributos ambientales”, *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling (coord.), Cedecs, Barcelona, 1998.

ROSEMBUJ, T. *El Tributo Ambiental*, Iuris Minor, PPU, Barcelona, 1994.

ROSEMBUJ, T. *Los Tributos y la Protección Medio Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ROZAS VALDÉS, J. A. “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 47, nº 246, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1997, pp. 943-968.

ROZAS VALDÉS, J. A. “Haciendas locales y medio ambiente”, *Impuestos*, nº 20, Edilex, Madrid, 1997.

ROZAS VALDÉS, J. A. “Iniciativas financeiras y protección del medio ambiente em EEUU”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 5, Marcial Pons, Madrid, 1998.

ROZAS VALDÉS, J. A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. E ÁLVAREZ GARCÍA, S. “Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos”, *Tributos Locales y Autonómicos*, coord. por Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín, Pedro Manuel Herrera Molina, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 545-593.

RUBIO DE URQUÍA, J. I. *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, 2ª ed., el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.; CORDERO LÓPEZ, J. e VALERO RODRÍGUEZ, L. *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993.

RUÍZ DE APOCADA ESPINOSA, Á. *La Autorización Ambiental Integrada: estudio sistemático de la Ley 16/2002, de prevención y control integrado de la contaminación*, Civitas, Madrid, 2002.

RUIZ GARIJO, M. "El principio de equivalencia en las tasas y la necesaria correspondencia entre el coste del servicio y la cuantía de la tasa", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 7-8, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 19-23.

RUIZ GARIJO, M. "Tributos ambientales y Comunidades Autónomas (STC 289/2000, de 30 de noviembre)", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 21-22, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 23-36.

RUIZ GARIJO, M. *Problemas Actuales de las Tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

RUIZ-RICO RUIZ, G. "La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social", *Revista Facultad Derecho Universidad Granada*, nº 16, Granada, 1988.

SADELEER, N. D. "Reflexiones sobre el estatuto jurídico del principio de precaución", *Revista de Derecho Ambiental*, nº 25, 2000, pp. 9-38.

SAINZ DE BUJANDA, F. "Fundamento del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F. "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 261 e ss.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 420 e ss.

SÁINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª. ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990.

SAINZ MORENO, F. "Término municipal y dominio marítimo", *Revista de Administración Pública* nº112, p. 180 e ss; MENÉNDEZ REXACH, Á. "Definición de competencias y aspectos jurídicos en los proyectos offshore", *Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos*, Madrid, 1984.

SALDANHA SANCHES, J.L. "Imposto, taxa e quantificação de encargos", *Fisco*, nº 76/77, Lisboa, mar-abr 1996.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. "Tasas y precios públicos que afectan a los inmuebles en el ámbito local", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 257, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 2000.

SÁNCHEZ MORÓN, M. "Los bienes públicos en general", *Los Bienes Públicos: Régimen Jurídico*, Tecnos, Madrid, 1997.

SANCHEZ PEDROCHE, J. A. "La tributación medioambiental: ¿Sólo un tema de moda?", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, nº 242, 1996.

SANDMO, A. "Optimal taxation in the presence of externalities", *Swedish Journal of Economics*, nº77, Blackwell Publishing, Oxford, 1975.

SANZ PÉREZ, D. C. *La Administración Local y la Protección de la Atmósfera: la Intervención a través de instrumentos de control preventivo*, Cedecs, Barcelona, 1999, pp. 54 e ss.

SANZ RUBIALES, I. *Los Vertidos en Aguas Subterráneas: su Régimen Jurídico*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 25 e ss..

SARMIENTO ACOSTA, M. J. “Las virtualidades del derecho constitucional al medio ambiente”. *Revista Actualidad Administrativa*, nº 39, La Ley-Actualidad, Madrid, 21 a 27 de out. 1996.

SAXE, D. “Voluntary compliance: how can regulations make it work”, *Environmental Liability*, vol 5:4, 1997.

SCHÖB, R. “The Double dividend hypothesis of environmental taxes: a survey”, *Fondazione Eni Enrico Mattei*, working paper nº 60, 2003.

SCHÖB, R. *The Double Dividend Hypothesis of Environmental Taxes: a Surve*, Otto-von-Guericke-University Magdeburg and CESifo, Munich, March 2003.

SEBASTIÁN LORENTE, J. J. “Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, CISS, Valencia, 2009, pp. 93-101.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Estudos Tributários 15: Carga Tributária no Brasil – 2005*, Brasília, 2006.

SELIGMAN, E. R. A. “Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos”, *Ensayos sobre Economía Impositiva*, ed. Richard A. Musgrave e Carl S. Shoup. Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 1964.

SELIGMAN, E. R. A. “The effects of taxation”, *Political Science Quarterly*, vol. XXXVIII, 1923, pp. 1-23.

SELIGMAN, E. R. A. *Studies in Public Finance*, Maemillan, New York, 1925.

SELIGMAN, E. R. A. *The Shifting and Incidence of Taxation*, 5<sup>TH</sup> ed. rev., Columbia University Press, New York, 1927.

SEROA DA MOTTA, R.; DOMINGUES DE OLIVEIRA, J. M. e MARGULIS, S. *Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira*, Texto para Discussão nº 738, Rio de Janeiro, junho 2000.

SEROA MOTTA, R. “Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira”, *Revista Eco 21*, ano XIII, ed. 32, 2003. Rio de Janeiro: Tricontinental e Andina Cultural, 2003.

SESMA SÁNCHEZ, B. *Las Subvenciones y su Control en el Ordenamento Español*, Premis d’investigació Mestre Racional, Sindicatura de Comptes, Valencia, 1996.

SETUÁIN MENDÍA, B. “La directiva-marco sobre el agua: el fin del proceso decisorio y el inicio del aplicativo”, *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, nº 11, Lex Nova, Valladolid, 2001, pp. 5-32.

SETUÁIN MENDÍA, B. *El Saneamiento de las Aguas Residuales en el Ordenamiento Español: Régimen jurídico*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

SEVERO MARQUES, M. *Classificação Constitucional dos Tributos*, Max Limonad, São Paulo, 2000.

SEVILLA SEGURA, J. V. *Diez Lecciones sobre Financiación Pública y Diseño Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.

SHIKLOMANOV, I. A. *World Water Resources at the Beginning of the 21st Century*, State Hydrological Institute (SHI), St. Petersburg, 1999.

SILVA MARTINS, I. G D. “Taxa e Preço Público”, *Revista de Direito Tributário*, nº 32, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985.

SILVA MARTINS, I. G. D. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Saraiva, São Paulo, 1989.

SIMÓN ACOSTA, E. “Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, Civitas, Madrid, 1981.

SIMÓN ACOSTA, E. “Consideraciones sobre el poder de gastar y el gasto público en enseñanza”, *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

SIMÓN ACOSTA, E. “El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica”, *Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, 1985.

SIMÓN ACOSTA, E. “Las tasas y precios públicos de las entidades locales”, *La Reforma de las Haciendas Locales*, vol. I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

SIMÓN ACOSTA, E. “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

SIMÓN ACOSTA, E. “Tasas municipales”, *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, Lex Nova, Valladolid, 1982.

SIMÓN ACOSTA, E. “Tributos municipales”, *Tratado de Derecho Municipal*, vol. II, Civitas, Madrid, 1988.

SIMÓN ACOSTA, E. *Las Tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

SIMÓN ACOSTA, E.; CHECA GONZÁLEZ, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; e LOZANO SERRANO, C. “Hecho imponible, fines extrafiscales y capacidad económica en el Canon de Vertido”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (Compendio)*, vol. I, Aranzadi, Pamplona, 1996.

SKJÆRSETH, J.B. "The climate policy of the EC: too hot to handle?", *Journal of Common Market Studies*, nº32 (1), University of Sussex, UK, 1994.

SKOU ANDERSEN, M.; DENGSE, N. e BRANTH PEDERSEN, A. *An Evaluation of the Impact of Green Taxes in the Nordic Countries*, Nordic Council of Ministers, TemaNord, Copenhagen, 2001.

SMITH, A. *The Wealth of Nations*, edição original de 1776, Londres, 1994.

SOARES, C. A. *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

SOLER ROCH, M. T e BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "Gasto público y medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, Ciss Praxis, Valencia, 1995.

SOLER ROCH, M. T. "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol.I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pp. 89 e ss.

SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la Inversion y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

SONI, R. *Control of Marine Pollution*, Juta, South Africa, 1985.

SOTO BLASS, M. L. F. "El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias", *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2008.

SOUSA ARAGÃO, M. A. *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

SOUSA FRANCO, A. L. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4 ed., vol. I, Almedina, Coimbra, 1997.

SPANISH INNSTITUTE FOR TOURISM. *Assessment of Tourism in Spain in 2005*, Secretaría General de Turismo, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2006.

STEINZOR, R. "Reinventing environmental regulation through the government performance and results act: are the states ready for the devolution?", *Environmental Law Reporter*, vol 29, fev. 1999.

STERN, N. *El Informe Stern: la Verdad sobre el Cambio Climático*, 1. ed, Paidós Ibérica, Barcelona, 2007.

STEWART, R. B. "Markets versus environment?", *Jean Monnet Chair Papers*, nº19, The Robert Schuman Centre at the European University Institute, San Domenico di Fiesole, Florence, 1995.

SUI YINGJIE; e WANG XIAOLIN. "Analysis of environmental tax being the optimal method offsetting external cost", *Management and Service Science (MASS)*, 2011 *International Conference*, 12-14 Aug. 2011, pp. 1 e ss.

SUMPSI VIÑAS, J. M. “El régimen económico-financiero del agua y la agricultura”, *Revista de Estudios Agro-Sociales*, nº 167, 1994.

TAVARES DE ALMEIRA, M. H. “Federalismo e Políticas Sociais”, *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, nº 28, ANPOCS, São Paulo, jul. 1995.

TAVEIRA TORRES, H. (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TAVEIRO TÔRRES, H. “Da relação entre competências constitucionais tributárias e ambiental: os limites dos chamados ‘tributos ambientais’”, *Direito Tributário Ambiental*, org. Heleno Taveira Torres, Malheiros, São Paulo, 2005.

TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

TEIXEIRA RIBEIRO, J.J. “Noção jurídica de taxa”, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Coimbra - nº 3727, 1985.

TERKLA, D. “The efficiency value of effluent tax revenues”, *Journal of Environmental Economics and Management*, nº11, Elsevier Science, Amsterdam, 1984, pp. 107-123.

TIETENBERG, T. *Environmental and Natural Resource Economics*, Scott Foresman and Company, Glenview, 1988.

TIOMNO TOLMASQUIM, M. “Perspectivas do Uso de Instrumentos Fiscais para a Proteção do Meio Ambiente no Brasil”, *Seminário Regional sobre Gestão Ambiental Urbana* (Banco Mundial/EDI-SEMA) Rio de Janeiro, 01 a 08 de outubro de 1995, pp. 2 e ss.

TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*, vol.I, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993.

TIPKE, K. *Steuerrecht*, 8 ed., Köln, 1981.

TOCINO BISCAROLASAGA, I. “La responsabilidad civil en materia ambiental: hacia la efectiva plasmación legal del principio de quien contamina paga”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 2, Edilex, Madrid, 2000.

TOLEDO JÁUDENES, J. “El principio ‘quien contamina, paga’ y el canon de vertidos”, *Revista de Administración Pública*, nº 112, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1987, pp. 289-336.

TOMAS Y VALIENTE, F. *Manual de Historia del Derecho Español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1988.

TORNOS MAS, J. *Régimen Jurídico de la Intervención de los Poderes Públicos en Relación con los Precios y las Tarifas*, Bolonia, 1982.



TORRE-SCHAUB, M. *Economics and Environmental Law: Dealing with Competition Law and Environmental Principles in the European Union Context*, New York University, NY, nov. 2004.

TROTABAS, L. e COTTERET, J. M. *Droit fiscal*, Paris, 1980.

TULLOCK, G. "Excess benefit", *Water Resources Research*, nº3, 1967.

TYBOUT, R. A. (ed.). *Environmental Quality and Society*, Ohio State University Press, Columbus, 1975.

U.S. COMMISSION ON MARINE SCIENCE, ENGINEERING, AND RESOURCES. *Our Nation and the Sea: A Plan for Action*, U.S. Government Printing Office, Washington, DC, 1969.

UK ENERGY RESEARCH CENTRE (UKERC). *The Rebound Effect: in Assessment of the Evidence for Economy-Wide Energy Savings from Improved Energy-Efficiency*, UK energy research centre, out. 2007.

UNIÃO EUROPEIA. *Comunicado da Comissão de 26 de março de 1997: Comunicação Impostos e Gravames Ambientais no Mercado Único*, Comissão Europeia, [COM (97) 9 final - Diário Oficial C 224 de 23.7.1997], Bruxelas, 1997.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2000/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho*, de 23 de outubro de 2000, Bruxelas, 2000.

UNIÃO EUROPEIA. *Política de Tarificación y Uso Sostenible de los Recursos Hídricos*, Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 26 de julio de 2000, [COM (2000) 477]. Bruxelas, 2000.

UNIÃO EUROPEIA. *Regulamento da UE nº 1255/2011, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de novembro de 2011, pelo que se Estabelece o Programa de Apoio para a Consolidação da Política Marinha Comum*, DOUE L 321/1, de 5 de dezembro de 2011, com entrada em vigor a partir de 6 de dezembro de 2011.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Amsterdã*, Jornal Oficial nº C 340 de 10.11. 1997, de 2 de outubro de 1997, com entrada em vigor em 1 de maio de 1999.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Lisboa*, Jornal Oficial C 306 17.12.2007, 2007/C 306/02, de 17 de dezembro de 2007, com entrada em vigor a partir de 1 de dezembro de 2009.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Maastricht*, JO C 241 de 29.08.1994, de 7 de fevereiro de 1992, com entrada em vigor a partir de 1 de novembro de 1993.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado de Nice*, Jornal Oficial nº C 80 de 10 de março de 2001, com entrada em vigor em 1 de fevereiro de 2003.

UNIÓN EUROPEA. *Libro Verde sobre el Comercio de los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero en la UE*, [COM (2000) 87 final], de 08 de mar de 2000.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD). *Combating Global Warming, Study on a Global System of Tradable Carbon Emission Entitlements*, United Nations, New York, 1992.

UNITED STATES ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. *National Recommended Water Quality Criteria*, 2002.

UNITED STATES NATIONAL REPORT. *Taxation and the Environment*, AIJA, Brussels, 1994; Kormondy, E. *International Handbook of Pollution Control*, Greenwood Press, New York, 1989.

VALENCIA MARTÍN, G. "Contenido y alcance de la autorización ambiental integrada", *Estudios sobre la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 15-76.

VALENCIA MARTÍN, G. "Evaluación de impacto ambiental y autorización ambiental integrada", *Evaluación de Impacto Ambiental: Evolución Normativo-Jurisprudencial, Cuestiones Procedimentales y Aplicación Sectorial*, coord. por Alba Nogueira López, 2009, pp. 69-82.

VAQUERA GARCÍA, A. "Propuestas comunitarias sobre la fiscalidad de la energía", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001.

VAQUERA GARCÍA, A. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

VAQUERA GARCÍA, A. *Problemática Tributaria de la Protección Ambiental*, tese de doutoramento inédita da Faculdade de Direito de la Universidad de Leon, Leon, 1998.

VARONA ALABERN, J. "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 135, Civitas, Madrid, 2007, pp. 541-592.

VARONA ALABERN, J. E. "Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, vol. I, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010.

VASCONCELLOS BENJAMIN, A. H. D. "O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental", *Dano Ambiental: Prevenção, Reparação e Repressão*, Antônio Herman Vasconcellos Benjamin (coord.), RT, São Paulo, 1993.

VÁZQUEZ COBOS, C. "El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el marco comunitario y nacional sobre fiscalidad de las aguas", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, Ciss Praxis, Valencia, novembro de 2007.

VEGA HERRERO, M. E MUÑOZ DEL CASTILLO, L. L. "Tributos y obligaciones tributarias", *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

VEGA HERRERO, M. *Las Contribuciones Especiales em España*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

VERCHER NOGUERA, A. "Algunas consideraciones sobre la recepción del principio 'el que contamina paga' en el sistema legal español para la protección del medio ambiente", *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, nº 1, Edilex, Madrid, 1998.

VICENTE GARCÍA, J. D. e ADAME MARTÍNEZ, F. *Régimen Fiscal del Agua: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*. Granada: Comares, 2008.

VICENTE GIMÉNEZ, T. *Justicia Ecológica y Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, E. "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7, Civitas, Madrid, 1975, pp. 443 e ss.

VICENTE-ARCHE DOMÍNGUEZ, F. "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60, 1965, pp. 923 e ss.

VIEIRA JACCOUD, C. "Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente", *Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito CONPEDI*, 2006, Manaus. Anais do XV Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito CONPEDI, Fundação Boiteux, Florianópolis, 2006.

VILLAR ESCURRA, M. "La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos", *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, Ciss Praxis, Valencia, 2001, pp. 99-124.

VILLAR ESCURRA, M. e ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español", *Estudios Financieros*, nº 52, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.

VILLAR EZCURRA, M. "Fiscalidad ambiental", *Diccionario de Derecho Ambiental*, Enrique Alonso García e Blanca Lozano Cutanda (dir.), Iustel, Madrid, 2006.

VILLAR EZCURRA, M. "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envase", *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, nº 18, 1997, pp. 9-26.

VILLAR PALASÍ, J. L. "Fisco versus Administración; la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", *Revista de Administración Pública*, nº 24, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1957.

VILLARÍN LAGOS, M. *La Cesión de Impuestos Estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

VILLEGAS, H. "Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa", trad. Marco Aurélio Greco, *Revista de Direito Público*, nº 17, Revistas dos Tribunais, São Paulo, jul.-set. 1971, p. 322-339.

VIÑAS MARTÍN, A. “Medio ambiente y calidad de vida”, *Documentación Administrativa*, nº 190, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 1981.

VITOR BELLAN, D. “Contribuições de intervenção no domínio econômico”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 78, São Paulo, março-2002.

VOGEL, K. “Grundzüge des finanzrechts des graudgesetzes”, J. Isensee, *Handbuch des Staatsrechts*, vol. IV, Heidelberg, 1990.

VOGEL, K. “La hacienda pública y el Derecho constitucional”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, Ministério de Economía y Hacienda, Madrid, 1979.

VON PRITTWITZ. *Theorie der Steuer und Zölle*, 1842.

VON WEIZSACKER, E. U. e JESINGHAUS, J. *Ecological Tax Reform: a Policy Proposal for Sustainable Development*, Zed Books, London & New Jersey, 1992.

WATER SISTEM INFORMATION FOR EUROPE. “Dos rios para o mar: ligação à nova Diretiva- Quadro Estratégia Marinha”, *Notas sobre a Água Relativas à Aplicação da Diretiva-Quadro Água*, nº 11, Comissão Europeia (DG Environment), dezembro 2008.

WINTER, G. *Constitutionalising Environmental Protection in the European Union*. Yearbook of European Environmental Law, vol. 2, Oxford University Press, Oxford, 2002.

WOLF, H. J., BACHOF, O. e STOBER, R. *Verwaltungsrecht I*, 10ª ed., München, Beck, 1994.

WORLD BANK. “The Noordwijk Guidelines for Integrated Coastal Zone Management”, *World Coast Conference, 1-5 November 1993, Noordwijk, The Netherlands*, World Bank, Environmental Department, Washington, DC, 1993.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Health Hazards of the Human Environment*, Water World Organization, Geneva, 1972.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P “Una aproximación a los principios de la Constitución Financiera Europea”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, coord. por Isidoro Martín Dégano, Antonio Vaquera García, Gerardo Menéndez García, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 2717-2745.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Artículo 31.1 de la Constitución española: veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, nº 28, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1998, pp. 467-515.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 32, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975,, pp. 145 e ss.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Cuestiones en torno al impuesto especial sobre determinados medios de transporte", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 80, Civitas, Madrid, 1993, Civitas, pp. 601-638.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Los fines extrafiscales del impuesto", *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pp. 355-387.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 207, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1990.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Presentación", *Las Reformas Fiscales en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. "Tasas y precios públicos en la nueva Hacienda Local española", *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991, pp. 492 e ss.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *Constitución Financiera Española: Veinticinco Años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La fiscalidad del Automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994; e *Poder Financiero: Equilibrio entre los Poderes Financieros*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1973.

ZÁRATE MARCO, A.; VALLÉS GIMÉNEZ, J.; TRUEBA CORTÉS, C. *Descentralización Fiscal y Tributación Ambiental: el Caso del Agua en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

ZORNOZA PEREZ, J. J. "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", *Hacienda Pública Española*, nº 113, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1988.



## **ANEXOS**





## Anexo I – Dados Socioeconomicos e Ambientais da Zona Costeira

Sabe-se que a utilização do mar para o transporte e comércio, bem como a abundante disponibilidade de alimentos ocasionadas pela alta capacidade produtiva das águas costeiras, promoveram com que as populações se estabelecessem nessas áreas. Assim, as zonas costeiras continuam a ser áreas de alto potencial para a sociedade moderna. A produtividade nas lagoas costeiras, pântanos, estuários e extração de sal desempenham um papel importante na produção de alimentos, notadamente através da pesca e da aquicultura. Mas estas zonas não se resumem apenas a isso, possuindo um papel mais amplo e diversificado: são responsáveis pela criação de emprego, crescimento econômico e qualidade de vida. Nessa planura, podemos citar: a produção agrícola nas planícies costeiras; produção de energia (desde as fontes tradicionais, como petróleo e gás, até as energias renováveis, como a energia eólica e das ondas); transporte e comércio (representando elementos-chave nas ligações de transporte global); turismo, lazer, recreação e moradia etc. Com isso, observa-se as zonas costeiras e seus recursos naturais (marinhos e terrestres) têm um papel estratégico a desempenhar na satisfação das necessidades e aspirações das atuais e futuras gerações das populações do mundo.

Assim, 97% da água existente no mundo são águas marinhas, cobrindo 71% da superfície do planeta, perfazendo 95% de todo o espaço disponível para a vida<sup>1224</sup> de milhões de espécies, muitas das quais ainda por conhecer. Apesar da impossibilidade do uso das águas do mar para o consumo humano, devido ao alto

---

<sup>1224</sup> WORLD WIDE FUND FOR NATURE. *Blue Planet: This is Not Planet Earth, It's Planet Water*. Disponível em: <[http://www.panda.org/about\\_our\\_earth/blue\\_planet/](http://www.panda.org/about_our_earth/blue_planet/)>. Para maiores informações sobre a poluição marinha, *vid.* BASEDOW, J. e MAGNUS, U. *Pollution of the Sea: Prevention and Compensation*, Springer, Berlin, 2007; SOARES, M. *The Ocean: Our Future*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 1998; e BERGER, W. H. *Ocean: Reflections on a Century of Exploration*, University of California Press, California, 2009.

teor de concentração de sal, salvo raras exceções<sup>1225</sup>, a importância deste recurso é notável, especialmente por ser o local onde se produz maior parte do oxigênio do planeta, cerca de 70%, sendo o mar um importante receptor de CO<sub>2</sub>, eliminando 6 gigatoneladas do carbono originado pelas atividades humanas a cada ano e absorvendo 2 gigatoneladas por ano a mais de CO<sub>2</sub> que ele mesmo emite<sup>1226</sup>.

Além do mais, as águas do mar abarcam inúmeras espécies de fauna e flora, sendo lar para mais de 100 milhões de espécies, absorvendo ainda grande quantidade de calor e determinando os sistemas meteorológicos do mundo<sup>1227</sup>. Por outro lado, de acordo com o estudo realizado por *The World Conservation Union*<sup>1228</sup>, os alimentos marinhos fornecem quase 20% da proteína consumida no mundo e mais de 90% dos bens comercializados entre países são transportados pelos mares. Ainda, os recifes de corais tropicais são os mais ricos ecossistemas dos oceanos e nos 110 países nos quais são encontrados, 30% dos recifes já pereceram e outros 30% serão seriamente afetados se não forem tomadas atitudes nos próximos 20 a 40 anos.

Nos últimos 42 anos, a captura de peixes marinhos selvagens aumentou de 20 milhões de toneladas para 84,5 milhões de toneladas. Especificamente, a zona costeira representa apenas 10% de todo o ambiente marinho, mas é o lar para mais de 90% de todas as espécies. Dos 13.200 tipos de peixes, quase 80%

---

<sup>1225</sup> Vários são os processos existentes para a dessalinização (retirada dos sais dissolvidos na água), entretanto a destilação e a osmose reversa são as mais comuns. Na destilação, evapora-se a água salgada e converte-se o vapor em água destilada, necessitando-se re-equilibrar, esta, pela adição de sais presentes na água doce, e assim tornar própria para o consumo humano. Nesse processo, as estações de dessalinização utilizam painéis solares com a queima de combustíveis para produzir o calor necessário para evaporar a água. Na osmose reversa, a água é filtrada por meio de membranas, que retêm a maioria das moléculas dos sais dissolvidos, mas não é indicada para as águas do mar, tendo em vista seu elevado teor de sais. Sobre dessalinização das águas marinhas *vid.* LATTEMANN, S. e HÖPNER, T. *Seawater Desalination: Impacts of Brine and Chemical Discharge on the Marine Environment*, Desalination Publications, Lancaster, Pensilvânia, 2003; KALOGIROU, S. A. "Seawater desalination using renewable energy sources", *Progress in Energy and Combustion Science*, vol. 31, nº 3, Elsevier Ltd, Colorado, 2005, pp. 242-281; e LAUER, W. C. *Desalination of Seawater and Brackish Water*, American Water Works Association, Denver, Colorado 2006.

<sup>1226</sup> THE WORLD CONSERVATION UNION. *Ocean Blues: Threats and Responses Fact Sheet*. Disponível em: <[http://cmsdata.iucn.org/downloads/ocean\\_blues\\_06\\_2006.pdf](http://cmsdata.iucn.org/downloads/ocean_blues_06_2006.pdf)>.

<sup>1227</sup> WORLD WIDE FUND FOR NATURE. *Blue Planet: This Is Not Planet Earth, It's Planet Water*, *cit.*

<sup>1228</sup> THE WORLD CONSERVATION UNION. *Blues: Threats and Responses Fact Sheet*, *cit.* Para maior aprofundamento sobre a importância econômica dos oceanos *vid.* PATTERSON, M. E GLAVOVIC, B. (ed). *Ecological Economics of the Oceans and Coasts*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2008.

são costeiros<sup>1229</sup>. Além do mais, esta região tem a maior concentração de nutrientes, já que a luz solar penetra as águas rasas das plataformas continentais<sup>1230</sup>, proporcionando o crescimento de diversos tipos de vegetais aquáticos e sendo utilizado como refugio para muitos organismos, o qual resulta em uma área complexa extremamente produtiva.

Estes ecossistemas não somente apóiam uma enorme variedade de vida, mas também servem como viveiros para grande parte da biodiversidade de todo o sistema oceânico. Ajudam ainda a proteger e prevenir o solo da erosão causado por tempestades e grandes ondas, tais como maremotos. A costa possui uma enorme influência sobre as pessoas, sendo a área com maior concentração demográfica. De acordo com dados da ONU<sup>1231</sup>, cerca de 3,6 mil milhões de pessoas (60% da população do mundo) vivem dentro da área de 60 quilômetros a partir da costa, ao passo que 80% do total de turismo se realiza nestas zonas. Por outro lado, a maior parte dos bens extraídos do oceano (como peixes, petróleo e gás) provém de regiões costeiras, sendo que estes ecossistemas também fornecem uma gama de serviços que beneficiam as pessoas ao redor do mundo<sup>1232</sup>.

Nesse sentido, diversas são as fontes de poluição que afetam o meio ambiente marinho, entre elas a recepção de águas fluviais contaminadas, o lixo doméstico e industrial, o despejo do esgoto *in natura* no mar, os rejeitos radioativos, a chuva ácida e a maré negra causada pelo derrame de petróleo e seus derivados<sup>1233</sup>. Assim, a poluição marinha, causada principalmente pelas interferências das atividades humanas no ambiente marinho, podem ser classificadas em seis categorias<sup>1234</sup>: a) eliminação de efluentes domésticos e

---

<sup>1229</sup> WORLD WIDE FUND FOR NATURE. *Blue Planet: Coasts*. Disponível em: <[http://www.panda.org/about\\_our\\_earth/blue\\_planet/coasts/](http://www.panda.org/about_our_earth/blue_planet/coasts/)>.

<sup>1230</sup> Espaço de terra que possui suave declínio a partir da costa, em que na maior parte dos continentes representa uma profundidade de cerca de 200 metros.

<sup>1231</sup> UNITED NATIONS. *UN Atlas of the Oceans: Coasts and Coral Reefs*. Disponível em: <<http://www.oceansatlas.org>>.

<sup>1232</sup> Para maior aprofundamento sobre a gestão dos oceanos, *vid.* HAWARD, M. E VINCE, J. *Oceans Governance in the Twenty-first Century: Managing the Blue Planet*, Edward Elgar, Northampton, MA, 2008.

<sup>1233</sup> LIMA PORTO, G. E. *Direito da Água: Responsabilidade pela Poluição Marinha*, Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, Brasília, nº12, set/dez 2000, p. 52.

<sup>1234</sup> SONI, R. Control of Marine Pollution, cit., pp. 45-48.

industriais, incluindo as emissões da terra ao mar, usualmente realizadas por meio de rios, escoamentos de esgotos e descargas diretas<sup>1235</sup>; b) poluição da/por atmosfera com: emissão de metais pesados, como chumbo e mercúrio no processo industrial ou outros processos; uso de químicos sintéticos na agricultura (particularmente de hidrocarbonetos clorados); uso de petróleo como fonte de energia emite hidrocarbonetos petrolíferos, que contaminam a atmosfera; c) poluições realizadas por navios ou aeronaves, como *e.g.*, por petróleo ou químicos; d) poços de petróleo extraterritoriais; e) radioatividade, ocasionada por testes de armamentos nucleares, despejo de lixo radioativo, uso de reatores nucleares e energia nuclear, que fazem uso da água para resfriar os reatores; f) eliminação de materiais militares<sup>1236</sup>. Como se observa, o objeto do corrente estudo cinge-se a primeira categoria citada, mais especificamente as emissões de efluentes que partem do domínio público marítimo-terrestre ou da zona de servidão deste, inclusive pelos escoamentos realizados através pelas águas que desembocam na zona costeira.

Quanto passamos ao nível nacional, a Espanha possui uma costa de cerca de 6.584 km<sup>1237</sup> e grande parte dela foi gradualmente ocupada por um intensivo processo de ocupação e de utilização urbana. Quase 60% da população espanhola vivem perto da costa, enquanto que a frota de pesca espanhola é composta por cerca de 13.400 embarcações, correspondendo à maior frota da UE em termo de toneladas<sup>1238</sup>, que corresponde a 25% do total da UE<sup>1239</sup>. Entre 2000 e 2005, este país registrou o maior crescimento anual de transporte marítimo de curta distância (um aumento de 8,3% em média, em comparação a média da UE

---

<sup>1235</sup> *Vid.* Revised Informal Composite Negotiating Text (ICNT), 1978-1980, art. 211 e Ocean Dumping Convention of 1972, Parte Três, Cap. 7, 215(3.7.2), em especial 216.

<sup>1236</sup> Para maiores informações sobre classificação *vid.* BRUBAKER, D. *Marine Pollution and International Law: Principles and Practice*, Belhaven Press, London/Florida, 1993, pp. 33-47.

<sup>1237</sup> O cálculo da extensão da costa é baseada na cartografia de toda costa continental e insular, excluindo as ilhas menores que 1 km<sup>2</sup> e com uma população inferior a 50 pessoas, costas interiores, fiordes etc. onde as entradas possuem um comprimento menor que 1 km (cf. EUROPEAN COMMISSION. *EU Maritime Policy: Facts and Figures – Spain*, DG Fisheries and Maritime Affairs, KL-78-07-376-EN-C, European Union, 2007).

<sup>1238</sup> Correspondente à 480.000 gigatoneladas, mais que o dobro que a segunda maior frota. A metade dessa frota, em termos de número de navios como em tonelagem, está registrada nos portos galegos, enquanto que 1.100 navios estão registrados nas Ilhas Canárias.

<sup>1239</sup> Cf. EUROSTAT. *EU-25 Fishing Fleet in 2006*, Data in focus, European Commission, UE, November 2007.

que foi de 3,5%)<sup>1240</sup>. Na UE, a Espanha representa o maior contribuinte para a aquicultura, em termos quantitativos, sendo o segundo maior em volume de pesca e o primeiro em volume de produção total de pesca. Ainda, em 2006, o turismo da região costeira e marítima somou 53.3 milhões de turistas, com 83,4% de visitantes nas cinco regiões costeiras (Catalunha, Baleares, Ilhas Canárias, Andaluzia e Valência), o que gerou mais de 1,5 milhões de empregos<sup>1241</sup>. Não obstante, todos estes fins para os quais esta região é dirigida, especialmente sob o aspecto econômico, implicam em uma degradação danosa em longo prazo e podem representar grande ameaça para o meio ambiente marinho espanhol, e.g., derramamentos de petróleo e outras fontes de poluição ao longo da região costeira. Desta forma, é essencial proteger a região litorânea da intensa demanda que lhe é imposta, uma vez que esta é uma área possui alta sensibilidade e que demonstra ser difícil recuperação quanto ao seu equilíbrio físico, motivo pelo qual se justifica a intervenção que vise proteger a integridade da região litoral e a qualidade de suas águas<sup>1242</sup>. Com isso, a preservação da qualidade das águas da zona costeira possui singularidade, tanto pela intensidade do problema, como pela geografia física e humana. Portanto, as emissões realizadas nestas áreas afetam uma ampla região e de grande concentração populacional, afetando atividades socioeconômicas, a exemplo do comércio, turismo e da prática de esportes.

---

<sup>1240</sup> EUROSTAT. *Short Sea Shipping of Goods 2000–2005*, Eurostat, Statistics in focus, UE, December 2006.

<sup>1241</sup> Ainda, gerou 92.777 empregos na pesca, 25.240 empregos na náutica recreativa, 14.523 empregos em equipamentos marinhos, 8.000 empregos com frete e 5.419 na construção naval. Também, o governo espanhol adotou o Real Decreto 1028/2007, de 20 de julho de 2007, para aumentar e promover a instalação de parques eólicos no mar, para utilizar o potencial do litoral espanhol (cf. SPANISH INSTITUTE FOR TOURISM. *Assessment of Tourism in Spain in 2005*, Secretaría General de Turismo, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2006). Para maior aprofundamento *vid.* EUROPEAN COMMISSION. *Employment in the Fisheries Sector: Current Situation*, DG Fisheries and Maritime Affairs, UE, 2006; EUROPEAN COMMISSION. *Employment Trends in All Sectors Related to the Sea or Using Sea Resources*, DG Fisheries and Maritime Affairs, UE, 2006.

<sup>1242</sup> Nesse sentido, *vid.* MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DE ESPAÑA. *Directrices para el Tratamiento del Bordo Costero*, Secretaría General para el Territorio y la Biodiversidad, Dirección General de Costas, Madrid, 2008; e MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DE ESPAÑA. *Directrices sobre Actuaciones en Playas*, Secretaría General para el Territorio y la Biodiversidad, Dirección General de Costas. Madrid, 2008.

É interessante observar que a degradação ambiental provocada pela emissão de gases de efeito estufa além de promover a elevação da temperatura do planeta, seca e desflorestamento (que incide em uma transformação na geografia física da terra e em consequência mudanças na geografia humana), também provoca menor rendimento nos cultivos, graves danos aos ecossistemas do planeta (e.g., arrecifes e corais), intensificação de fenômenos meteorológicos, a acidificação dos oceanos (com incidência sobre as espécies de peixes) etc. Portanto, a poluição atmosférica global também causa inevitavelmente a poluição das águas e a acumulação de resíduos de todo tipo (cf. STERN, N. *El Informe Stern: la Verdad sobre el Cambio Climático*, 1. ed, Paidós Ibérica, Barcelona, 2007).

Nesse sentido, deve se destacar que a zona costeira, que parecia ser um recurso ilimitado, necessita agora de uma administração mais incisiva. A intensificação populacional aumenta a produção de milhões de litros de efluentes, bem como de toneladas de resíduos sólidos, majoram a poluição e, proporcionalmente, as descargas ilegais. Tais resíduos lançados ao mar promovem o empobrecimento do oxigênio na água e a proliferação de algas nocivas, acarretando a destruição da fauna e flora deste recurso natural. Portanto, em nenhum outro lugar as pressões ambientais (climáticas, evolução demográfica e econômica) estão tão concentradas como nas zonas costeiras. Questiona-se então: o que fazer para administrar a intensificação dessas pressões e manter a qualidade de vida das pessoas? Devem ser impostas restrições administrativas ou penais para conter este uso irracional? Em que medida se justificam os grandes investimentos na proteção da zona costeira? Haveria como internalizar os custos ambientais dessa pressão devastadora, obrigando poluidores e usuários a pagar? Seria possível criar um programa político que exigisse inovações econômicas e fiscais para incentivar o desenvolvimento sustentável dos recursos litorâneos?

Os recentes acontecimentos demonstram que as zonas costeiras têm prioridade nas políticas públicas ambientais, tanto pela numerosa quantidade de pessoas que vivem nelas, como pelas diversas atividades econômicas desenvolvidas, sendo urgente a abordagem de políticas inovadoras. Neste patamar, inerente a esta necessidade de intervenção, deve-se analisar outros os termos específicos relacionados com o tema, quais sejam, proteção marinha e efluentes, bem como a forma de sua proteção.

**Ambiente em Múrcia, instituídos pela Ordem de 11 de dezembro de 1997**

## ANEXO II

**MODELO OFICIAL DE  
DECLARACIÓN ANUAL DE MEDIO AMBIENTE**

## DECLARACIÓN ANUAL DE MEDIO AMBIENTE

### DATOS GENERALES

Año            |        |        |        |        |        NIF        |        |        |        |        |        |        |        |

Fecha      NRI

Firma del representante legal CNAE | | | | |

NACE | | | | |

### A. DATOS DE LA EMPRESA

## A.1 DATOS GENERALES

Razón Social.-			Nº total de empleados.-
Dirección domicilio social.-			
Código Postal.-	Teléfono.-	Fax.-	Nº total de Centros de trabajo.-
Localidad.-	Municipio.-	Comunidad Autónoma.-	

## A.2 REPRESENTANTE LEGAL DE LA EMPRESA

Apellidos.-			DNI.-		
Nombre.-					
Domicilio.-			Cargo.-		
Municipio.-	Provincia.-	CP	Teléfono.-	Fax.-	

### C. DATOS DE VERTIDOS LIQUIDOS<sup>1</sup>

(Se cumplimentará una ficha por cada VERTIDO individualizado con origen en las instalaciones)

VERTIDO N°					
Origen del vertido		Receptor del vertido			
Depuración	Procesos	Mar	Saneamiento		
Otros	Limpiezas	Cauce			
Volumen vertido m <sup>3</sup> /año	Régimen de vertido	Control de vertido			
real: _____	Caudal medio _____ m <sup>3</sup> /h	Medidas discontinuas			
autorizado: _____	Puntas: _____	Muestras/año: real <sup>2</sup> _____ aut. <sup>3</sup> _____			
	V total vertido _____ m <sup>3</sup> en un máximo de _____ minutos	Parámetros controlados:			
		real: _____			
		aut: _____			
		Equipos de medida continua			
		Parámetros controlados:			
		real: _____			
		aut: _____			
PARAMETROS DE CARACTERIZACION DEL VERTIDO					
Parámetro	c. i. <sup>4</sup>	Concentración <sup>5</sup> (unidades)			Valores máximos autorizados
		medio	máximo	mínimo	
pH					
Temperatura					
Conductividad					
Otros (codificados en lista CAM)					

Se adjuntará, en su caso, copia de las hojas del registrador gráfico de los valores obtenidos por los equipos de control en continuo de la calidad del vertido. Así mismo, se incluirá informe estadístico de los datos tratados de acuerdo a lo especificado en la autorización de vertido, en el supuesto de que exista tal especificación.

#### Inspecciones externas.-

Fecha: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ Organismo o empresa actuante: \_\_\_\_\_

Operaciones y controles efectuados: \_\_\_\_\_

(Adjuntar informe emitido por el Organismo o empresa actuante)

Modificaciones significativas en instalaciones o funcionamiento frente al ejercicio del año precedente al de la Declaración.-

### DATOS DE OPERACION Y MANTENIMIENTO DE INSTALACIONES DE DEPURACION Y VERTIDO

#### SISTEMA DEPURADOR

<sup>1</sup> Se entiende como vertido toda salida de efluentes líquidos para los que no existe acción u operación interpuesta entre las instalaciones generadoras y el medio receptor.

Por otra parte, en el caso de industrias que trabajan por campañas, pueden considerarse vertidos individualizados los correspondientes a cada una de las campañas realizadas durante el ejercicio.

<sup>2</sup> Realizadas de hecho.

<sup>3</sup> Exigidas en la correspondiente autorización específica o programa de gestión medioambiental impuesto.

<sup>4</sup> Código de identificación según listado de contaminantes en vertidos de la Comunidad Autónoma de Murcia.

<sup>5</sup> Se incluirán los valores máximo, medio y mínimo de todas las determinaciones efectuadas en el periodo.



Horas de funcionamiento real _____	Horas de parada totales (disponibles <sup>6</sup> -funcionamiento) _____ Detalle de las horas de parada: Mantenimiento (en horas disponibles) _____ Averías _____ Otras _____		
Volumen tratado _____ m <sup>3</sup> /año	<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">           Régimen de tratamiento            Caudal medio real _____ m<sup>3</sup>/h Caudal            de diseño _____ m<sup>3</sup>/h            Puntas:            V. t. recibido _____ m<sup>3</sup> en un tiempo            máximo de _____ minutos         </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;">           Lodos producidos            _____ Tm/año         </td> </tr> </table>	Régimen de tratamiento Caudal medio real _____ m <sup>3</sup> /h Caudal de diseño _____ m <sup>3</sup> /h Puntas: V. t. recibido _____ m <sup>3</sup> en un tiempo máximo de _____ minutos	Lodos producidos _____ Tm/año
Régimen de tratamiento Caudal medio real _____ m <sup>3</sup> /h Caudal de diseño _____ m <sup>3</sup> /h Puntas: V. t. recibido _____ m <sup>3</sup> en un tiempo máximo de _____ minutos	Lodos producidos _____ Tm/año		
CONSUMO DE REACTIVOS			
Reactivo	Consumo Kg		
Kg/m <sup>3</sup> trat.			

Se adjuntará, en su caso, copia de las hojas del registrador gráfico de los valores obtenidos por los equipos de control en continuo de funcionamiento de la depuradora.

<b>EMISARIO/DESAGUE</b>
OPERACIONES DE REVISION Y MANTENIMIENTO REALIZADAS: DESCRIPCION Y RESULTADO.-

Modificaciones significativas en instalaciones o funcionamiento frente al ejercicio del año precedente al de la Declaración.-

---



---



---

<sup>6</sup>Horas disponibles son las que resultan de la aplicación completa del régimen de funcionamiento previsto. Por ejemplo: Una estación depuradora que se prevé para dar servicio a una instalación industrial que realiza un vertido uniforme durante su operación, siendo ésta de un relevo de 8 horas al día, cinco días a la semana y once meses al año, tendrá unas horas disponibles resultantes del siguiente cálculo:

(11 meses/12 meses-año) x (53 semanas/año) x (40 horas/semana) = 1943 horas

**ANEXO III**

**MODELO SIMPLIFICADO DE  
DECLARACIÓN ANUAL DE MEDIO AMBIENTE**

**DECLARACIÓN ANUAL DE MEDIO AMBIENTE**

**DATOS GENERALES**

Año	<input type="text"/>	NIF	<input type="text"/>
Fecha	<input type="text"/>	NIRI	<input type="text"/>
Firma del representante legal		CNAE	<input type="text"/>
		NACE	<input type="text"/>

**DATOS ESPECÍFICOS DEL CENTRO OBJETO DE LA DECLARACIÓN**

**DATOS DE IDENTIFICACIÓN**

Denominación del Centro.-		
Dirección.-		
Código Postal.-	Teléfono.-	Fax.-
Localidad.-	Municipio.-	

**REPRESENTANTE LEGAL DE LA EMPRESA**

Apellidos.-		DNI.-	
Nombre.-			
Domicilio.-		Cargo.-	
Municipio.-	CP	Teléfono.-	Fax.-

PARÁMETROS DE HOMOLOGACIÓN							
Nº total de empleados				Nº horas operación/año			
Potencia instalada (Kw)				Potencia consum. (Kwh)			
CONSUMO DE RECURSOS							
Materias primas		Agua		Combustibles		Otros	
Clase	Tm/año	Procedencia	m <sup>3</sup> /año	Tipo	Tm/año	Clase	Tm/año
PRODUCCIONES							
Productos				Subproductos			
Definición		unidades/año		Definición		unidades/año	

## DATOS DE VERTIDOS DE AGUAS RESIDUALES NO DOMESTICAS

Origen del vertido			Receptor del vertido		Volumen vertido
Depuración	Procesos	Limpiezas	Mar	Sanearniento	_____ m <sup>3</sup> /año
Refrigeración	Otros		Cauce		

## DATOS DE EMISIONES A LA ATMÓSFERA

Origen de emisiones diferentes a combustión	
Proceso _____	
Descripción de proceso _____	

## DATOS DE RESIDUOS

Residuo	Producción Tm/año.	Destino



### **Anexo III – Modelo de Lei de Taxa pela Autorização e de Imposto sobre Efluentes Terra-Mar**

#### **Exposição de Motivos**

##### **I**

O ambiente é um bem jurídico constitucionalmente protegido, nos termos do art. 45 da Constituição espanhola, que institui o direito de todos a desfrutar de um ambiente adequado para o desenvolvimento da pessoa, assim como o dever que todos têm de conservá-lo, o que demonstra que os poderes públicos devem proteger a utilização racional de todos os recursos naturais, a fim de proteger e melhorar a qualidade de vida, bem como preservar e restaurar o meio ambiente, baseando-se na indispensável solidariedade coletiva.

A proteção do ambiente encontra-se enquadrada na Constituição espanhola no título dos princípios orientadores da política social e econômica, constituindo, sem dúvida, um dos principais desafios a ser enfrentados pela civilização deste século. Hodiernamente, ninguém contesta que para atingir níveis mais elevados de bem-estar e qualidade de vida dos cidadãos, deve-se necessariamente haver um esforço coletivo permanente para evitar a deterioração e degradação de um recurso natural, sendo imprescindível a inclusão desta matéria como uma prioridade nas políticas públicas das autoridades competentes.

A partir desta perspectiva, o sistema jurídico não pode estar fora da proteção do meio ambiente, podendo, a partir de políticas setoriais, promover de forma favorável a qualidade do ambiente, onde não se pode ignorar a grande importância do uso de medidas fiscais.

Neste sentido, com base no princípio do poluidor-pagador, a tributação pode ser um instrumento eficaz no combate à degradação ambiental, bem como pode desencorajar comportamentos prejudiciais ao meio ambiente, ou, por outro lado, promover e incentivar comportamentos mais condizentes com o uso racional dos recursos.

##### **II**

A vontade de usar o sistema jurídico em geral e, de forma especial, a fiscalidade para contribuir para a proteção do meio ambiente, está em perfeita

sintonia com as mais modernas materializações legislativas no quadro da União Europeia.

O Tratado da União Europeia de Lisboa (2007), traz em seu artigo 191.2 que a política da União no que diz respeito ao meio ambiente estará baseado nos princípios da precaução e ação preventiva, da correção na fonte e do princípio do poluidor-pagador”.

No mesmo sentido, os Programas de Ação sobre matérias de meio ambiente tem estabelecido dentre outras formas de solução para a gestão dos efluentes, a prevenção de sua produção e a promoção de sua redução, através da canalização, reciclagem e outras formas de valorização deste tipo de resíduo.

Da mesma forma, a União Europeia se estabeleceu um conjunto de diretrizes, dentre as quais podem se destacar: Diretiva 75/440, Diretiva 76/464/CEE, Diretiva 80/68/CEE, Diretiva 86/280/CEE, Diretiva 91/271/CEE, Diretiva 91/676/CEE, Diretiva 96/61/CE (alterada pela atual Diretiva 2008/1), Diretiva 2000/60/CE, e, em especial a Diretiva 2008/56/CE, que determina que os Estados-Membros que possuem regiões costeiras deverão manter ou obter o bom estado ambiental de suas águas marinhas até 2020.

Na execução desses programas e diretrizes, a União Europeia optou por medidas que permitam integrar o meio ambiente e as políticas econômicas aos efeitos da redução da poluição e, simultaneamente, ao melhor funcionamento da economia. Dentre estas medidas se destaca o incentivo ao uso de instrumentos fiscais pelos Estados-Membros para reforçar a eficácia da política ambiental, em especial tributando as atividades potencialmente poluidoras.

### III

O estabelecimento de um imposto sobre despejos poluentes terra-mar é um instrumento que está de acordo com a ação política que gira em torno da utilização racional dos recursos naturais e da proteção do meio ambiente. Assim, a pertinência e possibilidade de deste tributo encontra respaldo institucional tanto no enquadramento da LOFCA (para a criação de impostos próprios pelas CCAA e no princípio da responsabilidade fiscal), na Constituição Espanhola, no atual Plano Nacional Integrado de Resíduos 2008-2015, Resolução de 20 de janeiro de 2009, da Secretaria do Estado de Mudança Climática, do Ministério do Meio Ambiente, e Meio Rural e Marinho da Espanha.

As regiões costeiras manifestam uma alta incidência de aglomerações urbanas e industriais no ambiente, o que se traduz em uma forte demanda de todos os tipos de recursos, o que implica em uma grande exploração do mar, de forma especial através dos despejos de efluentes que são lançados a partir da terra.

As populações destas áreas sofrem inegavelmente o impacto desses problemas em sua qualidade de vida, devendo a Administração Regional definir como objetivo prioritário o uso mais racional das águas marinhas de seu território. Apesar de não haver um aumento populacional significativo nestas regiões, existe um grande aumento na produção de efluentes nocivos, o que compele a necessidade de desenvolver projetos e ações específicas para promover a redução e tratamento dos despejos, de forma a desmotivar os despejos e, ao mesmo tempo, incentivar condutas ambientalmente amigáveis, fomentando o uso de novas tecnologias e técnicas capazes de melhorar a qualidade e quantidade dos despejos.

É exatamente neste plano que se deve desenvolver a atuação das autoridades públicas, onde através do estabelecimento do presente imposto sobre despejos terra-mar, por meio da presente Lei, serão desencorajados determinados tipos de condutas (redução dos despejos de efluentes nocivos ao meio marinho), e incentivados outros, como o tratamento dos despejos e o investimento em melhores tecnologias que sejam ambiental corretas.

Nesse sentido, se trata de um imposto que possui uma finalidade extrafiscal direcionada a promover mudança de comportamentos, estimulando a realização de atividades menos poluentes.

#### IV

O novo imposto é concebido como um tributo específico da respectiva Comunidade Autónoma, que se enquadra no bloco constitucional do artigo 31 e seguintes, e em especial da potestade tributária que a Constituição reconhece às Comunidades Autónomas.

Em consonância com o artigo 156 da Constituição espanhola, as Comunidades Autónomas gozam de autonomia financeira para o desenvolvimento e execução das suas competências no âmbito dos princípios de coordenação com a Fazenda estatal e de solidariedade entre todos os espanhóis.

Por outro lado, o artigo 157 da Constituição espanhola reconhece às Comunidades Autônomas a potestade de instituir impostos próprios, como um instrumento financeiro constitutivo dos recursos das mesmas, remetendo a uma Lei Orgânica para regular o exercício destas competências financeiras.

Ainda, o exercício do poder tributário através da instituição do novo imposto está totalmente de acordo com o quadro de desenvolvimento das suas competências, tal como está consagrado na Lei Orgânica de Financiamento das Comunidades Autônomas, texto legal que reproduz a determinação constitucional de que estas Comunidades gozam de autonomia financeira para o desenvolvimento e execução das competências que, de acordo com a Constituição, se lhes atribuem as Leis e seus respectivos Estatutos autonômicos.

O artigo 4, da Lei Orgânica de Financiamento das Comunidades Autônomas, integra também o dispositivo constitucional para reconhecer aos impostos próprios autonômicos a característica de recurso das Comunidades Autônomas, enquanto que o artigo 6, parágrafo 1º, prevê que as Comunidades Autônomas podem estabelecer e cobrar seus próprios tributos, em conformidade com a Constituição e as Leis, enquanto que nos parágrafos 2 e 3, se delimita em que contexto em que se pode exercer esta potestade.

Como mencionado, o desenvolvimento do exercício da potestade tributária respeita, de todas as formas, o quadro constitucional de desenvolvimento, devendo se destacar, em primeiro lugar, que o imposto que por meio desta Lei agora se estabelece não incide sobre matéria impositiva gravada nem pelo Estado, nem sobre matérias de regime local reservadas às Administrações Locais.

## V

A Lei divide-se em dois títulos. O Título I refere-se à “taxa pela autorização de despejos de efluentes terra-mar”, destinadas à atuação administrativa de cadastramento, fiscalização, vigilância e controle dos despejos terra-mar. O Título II dedica-se ao tributo ambiental denominado de “imposto para a proteção, recuperação e melhoria da qualidade do ambiente marinho.



**Título I - Taxa pela Autorização de Despejos de Efluentes Terra-Mar*****Objeto e Âmbito de Aplicação***

A presente taxa constitui um recurso próprio da respectiva Comunidade Autônoma, exigível em todo seu território e cuja arrecadação se destina a compensar o custo pelo serviço administrativo de cadastramento, fiscalização, vigilância e controle das atividades relacionadas ao domínio público marítimo-terrestre, integrando a autorização ambiental integrada da Lei 16/2002, de 1 de julho, de prevenção e controle integrados de poluição.

A autorização fica condicionada à comprovação das condições impostas na autorização, destacando-se as obras previstas e a adequação dos sistemas de tratamento projetados segundo as características do despejo final.

O procedimento para a outorga da autorização dos efluentes serão estabelecidos por regulamento e não deverá existir a autorização tácita em nenhum caso.

Este tributo é compatível com a imposição de outros tributos destinados ao financiamento de instalações ou gastos de exploração dos coletores gerais e estacionais de tratamento e depuração, bem como é compatível com a exigência de taxas ou outros tributos destinados ao financiamento de serviços de abastecimento de águas, de esgoto ou de locais de saneamento, igualmente sendo compatível com o imposto ambiental sobre efluentes terra-mar.

Se o despejo se realiza sem esta autorização administrativa, não haverá a incidência da presente taxa, mas sim uma infração, que será sancionada de acordo com o regime geral da LGT e da legislação que a desenvolve, sem prejuízo às responsabilidades civil, penal, administrativa ou de outra ordem que forem cabíveis em cada caso.

**Fato Gerador e Hipóteses de Não-Sujeição**

O fato gerador da taxa de autorização corresponde à execução, por parte da administração da respectiva Comunidade Autônoma, de todas as atividades relacionadas ao contribuinte que deseje receber a licença ambiental para a realização de efluentes terra-mar regulamentariamente permitidos, bem como todas as atividades administrativas relacionadas ao processo de modificação das referidas autorizações.

Não estarão sujeitos a esta taxa os despejos que se realizem ao domínio público hidráulico, definido este conforme a legislação estatal sobre a matéria.

### **Sujeito Ativo**

O sujeito ativo deste tributo é o responsável pela outorga da autorização do despejo, notadamente a Comunidade Autônoma, que deverá aplicar as quantidades arrecadadas compensar o serviço administrativo elencados no fato gerador deste tributo.

### **Sujeitos Passivos**

Os sujeitos passivos são os titulares ou responsáveis pelos efluentes terra-mar, sejam pessoas físicas, jurídicas ou entes do art. 35.4 da LGT que requeiram a autorização ambiental.

### **Base de Cálculo**

Constitui a base de cálculo o serviço administrativo prestado para se conceder a autorização.

Em casos excepcionais, quando os efluentes possuam circunstâncias especiais ou as águas receptoras permitam, poderão se ultrapassar os limites determinados nas normas de emissão na autorização, sempre que, através do devido controle, possa se justificar que o meio aquático afetado será mantido e alcançado de forma permanente os objetivos de qualidade estabelecidos, conforme já previsto no art. 4.1, do Real Decreto 258/1989, de 10 de março, que estabelece a norma geral sobre despejos de substâncias perigosas da terra ao mar). Nestes casos especiais, a taxa deverá ser incrementada em função do excesso autorizado em relação aos limites máximos de emissão estabelecidos, a exemplo do Anexo I, do Real Decreto 258/1989.

### **Estimação da base de cálculo**

A determinação da base de cálculo se realizará pela estimação direta ou objetiva, de acordo com o caso, considerando os custos administrativos pelos serviços relacionados à autorização, correspondentes ao período de 1 (um) ano. Nos casos do artigo 50 da Lei Geral Tributária ou norma que a substitua, a Administração determinará a base de cálculo pelo regime de estimação indireta, utilizando para tanto qualquer dos meios adotados pelo mencionado artigo.

### **Alíquota**

A alíquota será fixada por Regulamento, em função da complexidade de cada atividade administrativa e do serviço que será prestado, englobando o cadastramento (solicitação, tramitação e demais custos de análise do pedido pela Administração), controle e fiscalização dos despejos, podendo inclusive ser graduado em relação à categoria de despejo (doméstico, comercial, industrial ou agrícola) ou da atividade industrial realizada, conforme se analise no caso concreto.

### **Cota integral**

A cota integral será o resultado de aplicar à base de cálculo a alíquota estabelecida no artigo anterior.

### **Deduções e/ou Isenções**

Poderão existir deduções ou isenções para esta taxa de acordo com a conveniência da Administração fundamenta em dados técnico-científicos e determinadas por Regulamento. Contudo, deverão ser levantadas informações dos sujeitos passivos desde a instituição desta taxa, para que da análise de seus dados possa se justificar as necessidades destes benefícios.

### **Registro de Emissores de Despejos e Outras Obrigações Formais**

Os sujeitos passivos desta taxa deverão apresentar um projeto que inclua: a) a justificação da impossibilidade ou dificuldade de implementar uma solução alternativa para a eliminação ou tratamento destes efluentes; b) descrição das estações de tratamento, tratamento e eliminação necessárias, estabelecendo suas características e os elementos de controle de seu funcionamento, com a determinação das início e conclusão da sua execução, bem como de sua entrada em funcionamento; c) volume anual de despejo; d) características analíticas do despejo; e) avaliação dos efeitos sobre o meio receptor; f) programa de monitoramento e controle do efluente; g) o projeto deve incluir um tanque, urna ou qualquer outro mecanismo para facilitar a colheita de amostras significativas do despejo.

Além do mais, o pedido de autorização, deverá ser analisado pelo pelo Ministério do Meio Ambiente e, caso haja, pelo órgão responsável pela região costeira. Este pedido deve ser acompanhado por: a) um projeto que atenda os requisitos dos arts. 85 e 88 do regulamento que desenvolve e implementa a Lei de

Costas, o Real Decreto 1471/1989, de 1 de dezembro; b) prova da personalidade jurídica da empresa; c) comprovante de pagamento da taxa.

### **Infrações e Sanções**

As infrações e sanções tributárias relacionadas com este imposto serão qualificadas e sancionadas pelo disposto na Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes, na LGT e demais normas que as desenvolvam, complemente ou substituam, sem prejuízo às responsabilidades administrativas, civis, penais e de outra natureza que por ventura incorram.

### **Momento da Ocorrência Fato Gerador e Exercício Fiscal**

O momento da ocorrência do fato gerador é o momento em que se solicita a autorização para realizar o efluente, sendo entendida como realizada anualmente até que seja extinta a autorização. Durante o primeiro trimestre de cada ano natural deve ser satisfeito a taxa do ano em curso.

O exercício fiscal utilizará como referência o período de um ano, tendo o tributo característica de periódico, devido anualmente e se produzindo no momento em que se concede a outorga da autorização. Não obstante, o exercício fiscal será inferior a um ano quando se cessar a realização do despejo em um prazo inferior a um ano, desde que esta circunstância seja informada pelo poluente à Secretaria de Meio Ambiente da Comunidade Autônoma.

## **Título II – Imposto Ambiental sobre os Efluentes Terra-Mar**

### ***Objeto e Âmbito de Aplicação***

O presente imposto constitui um recurso próprio da respectiva Comunidade Autónoma, exigível em todo seu território e cuja arrecadação, uma vez deduzidos os gastos de gestão do mesmo, se destinará a promover o bom estado químico e ecológico das águas do mar, financiando os gastos para prevenir, precaver e reparar os danos ambientais provocados neste recurso natural ocasionados pelos despejos de efluentes poluentes procedentes de fontes terrestres.

### **Fato Gerador e Hipóteses de Não-Sujeição**

O fato gerador deste tributo é o despejo, direto ou através de redes de esgoto, de águas residuais poluentes ou que possam alterar de alguma forma a qualidade da água do mar, que deságüem em qualquer bem de domínio público marítimo-terrestre ou relacionado com sua zona de proteção.

Este tributo é compatível com a imposição de outros tributos de carácter local destinados ao financiamento de instalações ou gastos de exploração dos coletores gerais e estacionais de tratamento e depuração, bem como é compatível com a exigência de taxas ou outros tributos de carácter local destinados ao financiamento de serviços de abastecimento de águas, de esgoto ou de locais de saneamento.

Não estarão sujeitos a este imposto os despejos que se realizem ao domínio público hidráulico, definido este conforme a legislação estatal sobre a matéria.

### **Sujeito Ativo**

O sujeito ativo deste tributo é a Administração da Comunidade Autónoma, que deverá aplicar as quantidades arrecadadas pela exação deste imposto na adoção de medidas de proteção, recuperação e melhoria da qualidade do meio ambiente marinho.

### **Sujeitos Passivos**

Os sujeitos passivos são os agentes poluentes, sejam pessoas físicas, jurídicas ou entes sem personalidade jurídica (constituam uma unidade económica ou um património por separado) que explorem a água e realizem despejos nas

águas residuais que desembocam no mar, sejam titulares ou não desta exploração.

São obrigados ao pagamento do imposto, diferentes do contribuinte: a) solidariamente, o titular da canalização dos despejos que desembocam nas águas do mar, quando não coincida com a pessoa que realiza o despejo; b) subsidiariamente, os funcionários da Administração autonômica encarregados pelo controle das medições dos efluentes, no caso de que seja confirmada a sua culpabilidade. Também, para proporcionar uma melhor transparência, o titular da canalização incluirá no recibo de fornecimento de água o valor deste tributo, separadamente dos demais valores.

### **Base de Cálculo**

Constitui a base de cálculo a quantidade de carga poluente de despejo realizado durante o exercício fiscal.

A quantia da carga poluente será determinada pela soma das unidades poluentes de todos os parâmetros característicos do despejo estabelecidos no Anexo I da presente Lei. As unidades de poluição de cada parâmetro se obtêm multiplicando pelo volume de despejo, expressado em mil metros cúbicos por ano ( $1000 \text{ m}^3/\text{ano}$ ), pelo valor que se designe ao mencionado parâmetro, dividido pelo valor fixado para o mesmo como valor de referência, de acordo com as disposições do Anexo I desta Lei. O número total de unidades poluentes resultantes será expressado com seus três primeiros decimais.

Nos casos em que se cesse ou interrompa temporalmente a atividade que origina a descarga, para calcular da base de cálculo se terá em conta o período de tempo que tenha durado a inatividade, sempre que se informe a Secretaria de Meio Ambiente esta circunstância e que esta certifique a procedência da mesma.

### **Estimação da base de cálculo**

A determinação da base de cálculo se realizará, em geral, sob a estimação direta, com base nos valores coletados pelo próprio contribuinte, em medições semanais, coletadas em dia aleatório, a ser registrado em livro de registro, sempre respeitando o volume máximo autorizado e os parâmetros característicos obtidos no primeiro dia do exercício fiscal. Nos casos do artigo 50 da Lei Geral Tributária ou norma que a substitua, a Administração determinará a

base de cálculo pelo regime de estimação indireta, utilizando para tanto qualquer dos meios adotados pelo mencionado artigo.

A base de cálculo coincidirá com o despejo real quando o titular da autorização der fé que o despejo real não coincide como o autorizado por resultado de inatividade devido à circunstâncias supervenientes.

Se não forem cumpridas as condições da autorização do despejo ou se forem realizados despejos sem a devida autorização, não haverá incidência do tributo, mas das sanções tributária, administrativa, penal e civil, ou qualquer outra aplicável ao caso em concreto.

### **Alíquota**

A alíquota será de 10 euros por cada unidade poluente.

### **Cota integral**

A cota integral será o resultado de aplicar à base de cálculo a alíquota estabelecida no artigo anterior e o coeficiente multiplicador de acordo com estudos científicos realizados, entre os quais pode levar em consideração em função do tipo de despejo (e.g., industriais, urbanas, para refrigeração, piscicultura etc.), da zona de emissão (e.g., águas litorâneas, estuários de águas limitadas, espaços naturais, zonas sensíveis) e do tipo de condução do despejo (e.g., de forma submarina a mais de 500 metros, de forma totalmente imersa ou outras formas).

### **Deduções**

Os sujeitos passivos terão direito a uma dedução da cota integral pelos investimentos realizados no exercício fiscal em infra-estruturas e equipamentos destinados ao controle, prevenção e correção da poluição da água. Serão considerados incluídos entre os investimentos orientados ao controle, prevenção e correção da poluição hídrica aqueles que impliquem na redução do consumo de recursos hídricos ou que diminuam as unidades de poluição pelo volume de produto obtido.

O tipo de dedução deverá ser de: a) 25% pelos gastos realizados em infraestrutura no período de 1 ano, para reduzir a poluição, recuperar ou tratar das águas do mar, que tenham efeitos comprovados (e.g. certificado ISO 14000, EMAS ou outro que os substitua), sendo que os elementos patrimoniais deverão permanecer em funcionamento durante 5 anos, ou 3 anos em caso de bens

móveis, ou durante a vida útil se for de prazo inferior. Caso haja a substituição ou complementação por novos investimentos, não haverá nova dedução;

b) 25% pela redução em 10% dos níveis totais de poluição no período de 1 ano, seja pela substituição ou redução de elementos poluentes na produção, ou pela redução na produção em si.

O limite das deduções referidas nos itens anteriores será de no máximo 50% da cota integral do imposto. As deduções por investimento que não puderem ser aplicadas no exercício fiscal correspondente por exceder o referido limite, somente poderão ser aplicadas nos três exercícios fiscais seguintes, com o limite de 50% da cota integral de cada exercício. De qualquer forma, será condição necessária para a aplicação da dedução a obtenção de certificado que prove a idoneidade ambiental do investimento, que será expedido pela correspondente Secretaria de Meio Ambiente.

Não se procederá a dedução quando as quantidades investidas forem provenientes de subsídios ou ajudas públicas concedidas para este investimento, ou se os investimentos são necessários para atingir os parâmetros de qualidade ambiental que são obrigatórios.

Os requisitos formais e procedimentos para a aplicação das deduções serão determinados por meio de regulamento.

A cota líquida será o resultado de aplicar à cota íntegra as deduções. Nos casos em que não sejam aplicadas as deduções, a cota líquida será igual a cota integral.

### **Registro de Emissores de Despejos e Outras Obrigações Formais**

Os sujeitos passivos deste imposto serão obrigados a se registrar na respectiva Secretaria de Meio Ambiente da Comunidade Autônoma, com anterioridade ao começo da realização do despejo de águas residuais que desembocam no mar, realizando o pagamento da correspondente “taxa pela autorização para o despejo de efluentes poluentes terra-mar”.

Os sujeitos passivos deverão realizar declaração de liquidação e cota diferencial. Será obrigatória a apresentação de uma declaração anual para cada despejo, dentro do prazo de 30 dias naturais após a conclusão do exercício fiscal. Os sujeitos passivos, quando apresentarem sua declaração, deverão determinar a



cota diferencial, que será o resultado de multiplicar a cota líquida dos pagamentos fracionados a conta, a que se refere o parágrafo seguinte, já realizados pelo sujeito passivo.

Se a cota diferencial for positiva, se realizará o ingresso de seu valor no prazo do parágrafo anterior, e no lugar e forma estabelecidos pela Secretaria de Economia e Fazenda. Se a dedução dos pagamentos fracionados a conta resultar em uma cota diferencial negativa, o sujeito passivo poderá solicitar sua devolução ou bem compensá-la com outros pagos fracionados a conta dos períodos impositivos seguintes.

Nos casos em que se solicite a devolução, a Secretaria de Economia e Fazenda abonará as quantidades correspondentes dentro dos seis meses seguintes à dada da solicitação. Passado o referido prazo sem que seja determinado o pagamento da devolução por causa não imputável ao contribuinte, se aplicará à quantidade pendente de devolução o juros de mora a que se refere o artigo 58.2.c, da Lei Geral Tributária ou norma que a substitua, desde o dia seguinte ao término do referido prazo e até a data em que se ordene o seu pagamento, sem a necessidade de efetuar requerimento para tal finalidade.

### **Pagamentos Fracionados em Conta**

Nos primeiros 20 dias naturais dos meses de abril, julho e outubro, os sujeitos passivos deverão efetuar o pagamento fracionado em conta da autoliquidação correspondente ao exercício fiscal que está em andamento.

No caso de início da atividade, os pagamentos fracionados se realizem a partir do trimestre em que se inicie a mencionada atividade, nos prazos a que se refere o parágrafo anterior.

O valor de cada pagamento fracionado será o resultado de dividir a cota resultante de aplicar a alíquota vigente no exercício fiscal em andamento e os coeficientes multiplicadores que correspondam à base de cálculo, com dedução, caso seja o caso, da cota diferencial negativa de exercícios anteriores.

### **Obrigações Formais**

Mediante Ordem da Secretaria de Meio Ambiente poderá se determinar a instalação de instrumentos para a comprovação dos elementos do imposto.

### **Infrações e Sanções**

As infrações e sanções tributárias relacionadas com este imposto serão qualificadas e sancionadas pelo disposto na Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes, na LGT e demais normas que as desenvolvam, complemente ou substituam, sem prejuízo às responsabilidades administrativas, civis, penais e de outra natureza que por ventura incorram.

#### **Exercício Fiscal e Momento da Ocorrência do Fato Gerador**

O imposto será periódico, tendo como exercício fiscal o ano natural, sendo considerado ocorrido o fato gerador no último dia do mesmo ano.

Caso o exercício fiscal seja inferior ao ano natural, o momento da ocorrência do fato gerador será considerado o final deste exercício. Assim, o exercício fiscal será inferior ao ano natural quando se cesse a realização do despejo em um dia diferente a 31 de dezembro e esta circunstância seja informada à Secretaria de Meio Ambiente, produzindo-se o momento da ocorrência do fato gerador da data da referida cessação. No caso em que se produza o início da atividade que origina o despejo em um dia diferente a 1 de janeiro, o período impositivo será inferior ao ano natural e coincidirá com o período de tempo que tenha durado a atividade.

## **Anexo IV – Tradução da Introdução e Conclusão para Efeitos de Diploma Europeu**

### **INTRODUCTION**

The devastation of the marine environment in coastal regions has been shown in recent decades to be a problem that can cause irreparable damage, both through various forms of pollution, as well through the indiscriminate use of natural resources. This calls for urgent government action to avoid irreversible consequences, which will require profound reflection on the part of the legal community. With this perspective, this study intends to analyze the foundations of environmental taxation of wastewater emissions from land to sea in Spain, verifying the legal basis that underlies these taxes, and from this study create a new integrated model of state intervention, which uses various mechanisms to establish a system capable of achieving more effective action in coastal areas. From the model created, its applicability to the Brazilian legal system will be analyzed, using its socioeconomic peculiarities and any necessary legislative changes to institute a proposal of this matter in Brazil.

At this juncture, the importance of the coastal zone and its water is undeniable, because these socioeconomic resources are essential to maintaining citizens' quality of life. The large concentration of population in these regions (corresponding to a fifth of the world's population and a population density three times the world average) demands a lot of environmental resources, which implies a higher level of environmental pollution. The degradation produced by wastewater from human activities throughout history has been hidden by the diluting capabilities of the oceans, and in recent decades this ability has been questioned, since the damage to the biodiversity of these regions began to be noticed. Thus it is necessary to balance, on one hand, economic and social needs, and on the other hand, environmental quality of the coastal zone. Although apparently conflicting, the first demand is directly related to the second: if all the coastal resources are destroyed, the economic needs cannot be fulfilled, which implies the need for sustainable development in these areas.

Unlike other goods, sea water, which is an environmental good, cannot be

treated under the rules of the market, given that its private management would tend to promote the private interests of the companies, that is, only to earn profits, making it therefore imperative that this resource be managed by the public sector, according to the public interest. In this sense, the coastal sea water is considered by the Spanish legal system as a public good, that is, the state is the owner, regulator, controller and supervisor of this resource. The increasing degradation of these areas requires the application of state mechanisms that are efficient and can promote the sustainability of these important ecosystems. In this context, as part of environmental policies encouraged by the EU and Spain, under the “polluter pays” principle, environmental taxation arises as an indirect state mechanism to discourage the negative impact on the environment, by encouraging cleaner technologies, or by decreasing the production of pollution, however without impeding the production necessary for the economic development of society.

Therefore, this study’s general objective is to analyze the legal framework of the Spanish environmental taxes on effluent emissions into the sea from land-based sources, to propose a new model that can best meet the procedural and substantive requirements of this institute in Spain, and to verify the possibility of implementing this new proposal under the Brazilian legal system. To achieve this goal, the following specific objectives will be met:

- analyze the foundations and principles that support environmental protection, as well as identify and verify the main instruments available to governments to combat the destruction of natural resources;
- examine environmental taxation as a means of preserving the environment, checking its origins in the economic theories and its gradual acceptance in the legal tax system, highlighting the essence of extra-fiscal taxes, its projection on constitutional tax principles, the tax power on environmental matters, and the tax figures that can best be used in the environmental enforcement field;
- investigate the Spanish legal system’s tax models on wastewater emissions from land to sea, studying their precursors in the Spanish Water Law, and later on studying the taxes imposed by the Law of Coasts and the Autonomous Community of Andalucía, the Canary Islands and Murcia;
- propose, within the Spanish constitutional limits, a model of state

intervention that can best meet environmental protection against pollution caused by land to sea emissions, and see how this model can be applied under the Brazilian legal system, according to its laws and socioeconomic peculiarities.

The *methodology* we propose aims, through literature review and analysis of legislation, doctrine and jurisprudence, to identify the foundations and models of environmental taxes of wastewater from land to sea used in Spain, pointing out criteria and evaluating the legal effectiveness of these models, creating a proposal that brings together the best elements of these models, and finally analyzing the possibility of transplanting this model to Brazil. To this end, the work is divided into five parts.

The *systematic* of our research is divided in the following order. In the first stage of the research, the object of study will be delimited, with the framework of environmental concepts and understanding of the environmental problem in legal science, identifying the environment as a right and an obligation, and its evolution in modern public policy through the institutionalized “polluter pays” principle. In this context, the undeniable tension between the economic objective, focusing on producing the greatest amount of goods at lowest cost, and the environmental goal will be highlighted. This first part is also dedicated to the study of different state instruments of intervention in the environment, emphasizing environmental protection as a transversal objective, which can be addressed by State methods of intervention. Therefore, the various regulatory instruments applied to environmental protection will be studied, verifying their advantages and disadvantages, which will form the foundation for a first comparative approach to the tax phenomenon.

The second part is dedicated to the study of tax intervention in the environment, where it will be highlight its importance, conceptualizing the teleology of the environmental tax intervention, pointing out the legal and supra-legal limits of the tax intervention by the legislator in the extra-fiscal area. In this context, considering the magnitude of the study, this second part of the research is divided into three sub-topics: a) the efficiencies and drawbacks of environmental taxation in relation to other instruments of state intervention, the pollution control under the economic theories, and the concept and classification of environmental taxation, b) the constitutional foundations of the environmental extra-fiscal taxes in Spain, with the analysis of its nature, the projection of the material principles of tax justice in

this matter and the tax power on environmental questions, and c) assessment of the tax figure that can be chosen in environmental problems.

In the third part will analyzed the solutions implemented in the Spanish legal system to control the effluents from land to sea through taxation, checking specifically: a conceptual delimitation of legal terminologies related to the topic, the international foundations that irradiates on environmental taxation of wastewater in Spain; the precedents of tax regulations on emissions into the sea, and the tax on emissions of the Water Law; the distribution of powers in environmental taxes on land-sea discharges; the wastewater tax in the Law of Coasts and the autonomic taxes on emissions from land to sea. In this last part, will be carefully studied and analyzed: a) the state regulation of the tax on effluents of the Law of Costas b) the withdrawn tax of Andalusia and its current tax on emissions to the coastal waters; c) the existing tax on effluents from the Canary Islands, and d) the revoked tax on effluents and the current tax on effluents to coastal waters in Murcia. Based on this analysis, the best environmental elements on each tax will be verified, as well as the intrinsic aspects of each figure (both formal and material) that allows the fitting of such taxes in the legal system, verifying the advantages and disadvantages of each tax.

Based on various methods of state intervention and the analysis of taxes on emissions from land to sea Spain, in the fourth part will be presented a model that seeks to meet the desired environmental goal, pointing reforms that in our opinion will contribute to a systematic intervention in the pollution caused by emissions from land to sea. Founded on this proposal, it will be studied the viability of its implementation in Brazil, serving both their natural and socioeconomic particularities, and also as those that derive from their legal and tax system. To do so, will be discussed: the importance of coastal zone and their legal status in Brazil, the requirements for an environmental tax imposition and the current situation in Brazil, and finally the application of the suggested model in this country.

Finally, on the conclusions of this study, it will be outlined the final results of this research, highlighting our position with respect to the use of tax instruments for the protection of the coastal waters from land to sea emissions. Therefore, we intend to formulate a dogmatic on environmental taxes that, recognizing the specificities of legal systems in Spain and Brazil, and their marine ecosystems, allows a new intervention policy in this sector, considering its applicability,

enforcement and compliance by taxpayers.

The thematic relevance and timeliness, as well as the possibility that our study might lead to an innovation in the Brazilian legal tax system, are the reasons that lead us to propose this thesis. Moreover, the results obtained in this research will allow the dissemination of knowledge on the subject studied, especially in emerging economies, that even with broad economic expansion, apparently are leaving behind the environmental quality, which inevitably have a negative impact on the quality of life of citizens in the present and generations to come.





## CONCLUSIONS

*First.* Increased pollution is a result of population increase and industrial production growth, as a result of a consumption-driven society. This raising demand has been responsible for an overloading use of natural resources, which led to a growing social demand on environmental quality. Given this, the State must assume the difficult task of regulating the use of raw materials, without harming industrial growth that sustains the economy, supplying the needs of the present and future generations.

*Second.* To mitigate the problems caused by the indiscriminate use of natural resources, over the past decades the EU and Spain policies have recognized the environmental protection as a civic right and duty of everyone, including the State itself, and this environmental attribution has been substantiated in recent decades by the so-called polluter-pays principle. This principle is a legal recognition of the citizens right to a healthy environment and the obligation of modern States in adapting their legal systems to this new situation, materializing through the instruments of State intervention, whether direct, indirect or hybrid methods.

*Third.* Direct methods have been applied with greater intensity and are responsible for establishing environmental standards and criminal control, achieving sometimes faster environmental goals, but without offering dynamic incentives to polluters (that is, investment in clean technologies) and sometimes at higher administrative costs. Nevertheless, the direct methods currently have limitations in its practical effectiveness, either by confusing and inadequate legislation, or by its legal insecurity on pollution standards, which implies in the need of complementation by the indirect and hybrid methods. On the other hand, indirect methods are gaining more space in the modern environmental policies, because they encourage polluters to reduce environmental degradation (static incentive), while promoting the use of new clean technology (dynamic stimulus). Moreover, the hybrid method does not seem compatible with the same level of incidence of the environmental taxes, because if certain amounts of emissions are already acquired they could not be taxed, which would result in a *bis in idem* for the same taxable event. Consequently, we prefer to place the emissions trading at international level, which shall provide quantitative limits for each country, through

standards-goal, and these limits may be traded in the new emissions trading market.

*Fourth.* The environmental taxation, as a financial indirect method of State intervention, has its birthplace in the economic theories, theories which also served to support the polluter-pays principle. Economists argue that there may be a better pollution control at a lower costs to contaminators when decentralized decision-making power to produce more and pay the price for the environmental cost, or decrease pollution and reducing the amounts charged by State. Within this context, the green tax reform which advocates the possibility of achieving environmental protection, while reducing the tax burden on other fiscal taxes. However, in general, this second benefit has not been observed in practice, since the environmental taxes have little levy expressiveness. It is precisely this point that the tax Law corrects this mistaken ideology of economists, and adjust the essence of environmental taxes, determining its nature as extrafiscal and integrating them on the legal system. Thus, this form of State intervention is an alliance between the environmental Law and tax Law, which allows ecological issues to be influenced by tax decisions: decentralizes the decision-making to the polluters on the amount and quality of polluting emissions, allowing polluters to pay to continue its activities within the legally permitted limits, or to reduce their pollution by changing behavior, either by producing less or replacing their way of production, through cleaner materials or technologies.

*Fifth.* In Spain, under the legal point of view, the environmental taxation is a matter of debate since long-time, especially with regard to the economic capacity principle, which generated the most diverse currents of interpretation. We adopt the theory that the economic capacity should be flexibilized to suit the changing social needs, unfolding as a material object, serving as minimum and maximum limit to taxation (tax floor and non-confiscatory minimum). This flexibility is an imperative and an EU mandate, since that, trying to materialize the polluter-pays principle, the Spanish government was forced to instrumentalize this principle by the environmental taxation, which has a distinct nature of the classical notion of fiscal taxes. Therefore, we advocate that the economic capacity has shifted its role in environmental taxes, according to the polluting capacity principle, which is the ability of the taxpayer to harm the environment through their contaminant activity.

*Sixth.* Within the environmental and tax competences, together the State,

the Autonomous Communities and the local entities may impose taxes on the environment subjects. The autonomic taxes may refer to the same taxable matter as other State entities (State and local entities), but the taxable events must be different, avoiding the double incidence and also the violation of the principle of coordination or legality. Given the new alteration introduced by the art. 6.3 of the Organic Law of Autonomous Community Financiation, there was an extension of the scope of action by the Autonomous Communities and the local entities, with no restriction to the establishment of an environmental tax by any of the political administrations. However, in the environmental area, a regional or local intervention can best tackle environmental problems, for its proximity to the affected areas.

*Seventh.* Whenever possible, an environment tax should be guided by the following principles: a) *polluting capacity*, which is the ability of the taxpayer to harm the environment through their contaminant activity; b) *the correlation of the object on which the tax falls*, where the object taxed should be a threat or a damage to the environment, that is, a polluting activity and not the income, nor the production, nor the consumption; c) *the potential harms or damages*, in which the taxable event must always be the realization of a polluting activity, that is, the emission or environmental degradation will be taxed activity, aiming to mitigate this negative effect; d) *credible measurement of the damage*, for which the tax base should primarily be measured by direct methods, in order to make a better approximation of the allocation of environmental costs and even to make the taxpayer has better acceptance of the tax; e) *the correct allocation of costs*, which states that the tax rate should represent an economy magnitude that can be implemented so that it can reduce the anthropogenic impact on the environment, but at the same time the correct allocation of costs implies that the tax rate should not be so high that obstructs the productive activity, which makes necessary the application of deductions or even tax exemptions to certain groups of polluters; f) *the adequacy of revenue*, that means that the revenue from the tax shall be in accordance with the purpose of prevention, precaution, recovery and protection of the environment, which must be destined exclusively to the environmental purpose in a specific fund, otherwise it will be just another fiscal tax with no extra-fiscal intention.

*Eighth.* The coastal zone is a region with great economic potential and is

characterized by its finite, non-renewable and irreplaceable resources. In fact, the progressive and intensive occupation of coastal regions, as well as the lack of a coordinated protection of these areas are leading to its unsustainable development. In this way, by the material and formal constitutional permissives, and the recurrent encouragement over the last three decades by international organizations (in particular the OECD, EU and UN), the environmental taxation of wastewater from land to sea is an alternative to combat the negative effects of man on the coastal zone. Theoretically, the finality is to reduce or to restrain the excessive pollution, changing the polluters behavior to improving the quality of the marine environment. The formula used is to internalize the social costs caused by effluents that flow into the sea, assigning a monetary value to the cost of pollution, imposing costs on the polluter of the negative effects to the marine environment caused by the economic activity.

*Ninth.* In practice, by the constitutional and infra-constitucional permissive to introduce environmental taxes on wastewater from land to sea, some Autonomous Communities have been implementing these tax figures, which somehow allows a better projection of the tax on the peculiarities of each of the coastal regions. In general, the difficulty of introducing these new figures in the Spanish law system where justified by different options by the legislation, doctrine and jurisprudence, even including a innexisting fourth category in the Spanish tax system, named *cánon*. Our position is that these taxes, since its implementation, correspond to actual extra-fiscal environmental *impostos*, both by their identifying and quantification elements, but they had to be interpreted throughout their existence according to one or another doctrine, so that they could be applied according to the legal system in force. Thus, despite the many theories, we argue that these taxes actually correspond to *impostos*, this line of thought that has lately been accepted by the new environmental taxes laws in Spain.

*Tenth.* The acceptance of environmental taxes through the tax figure *imposto* allows us to correct factors that so far could not characterize the correct interpretation of the tax. The elements of identification of these taxes make it clear that they do not have a fiscal nature, nor that it attempts to compensate the administration costs of the service or the use of public domain. The intent is to mitigate human impact on the marine environment and to improve the quality of these waters. The taxable events themselves point out that the tax generated

considers emissions of pollutants dumped from land to the sea, that is, it considers the taxpayer's ability to pollute, incorporating the polluter-pays principle in its essence. On the other hand, the elements of quantification, there is no doubt that these taxes are true *impostos*, since that for its quantification it is not considered the administrative costs, nor the value of the public domain, but the value attributed to pollution (denominated units of pollution) by the autonomous community laws. Also, according to our position, the quantification of environmental damage is very difficult or even impossible, given that, even so, it can be make an approximation of the environmental value, we can not measure the value that it will have for future generations or even for the uses not yet discovered. Moreover, the latest figures predict deductions for environmentally friendly behavior, deductions that can only be made through *impostos*.

*Eleventh.* The main differentiating element between the tax models on emissions from land to sea proposed in Spain are on the measurement for the tax quantification. The rule adopted is the objective method, which considers the annual volume of discharge and the type of pollutants, according to the characteristic parameters of the first day of the fiscal year. The quantification is performed according to the values previously assigned to each unit of pollution, which are established according to the chemical or physical changes caused in the receiving environment. However, most modern theories defend quantification based on the direct method, which samples should be collected weekly and set a monthly average of pollution, to calculate the environmental tax. We believe that in order to better meet the polluter-pays principle, measurements should be performed weekly, through self-assessment tax. Simultaneously, the Administration shall carry out the control and inspection of facilities via the direct method of state intervention, that should be performed at least once a month, on random days, to check the accuracy of the measurements taken by the polluter. The Administration should have the means to measure these emissions with lower cost than the actual environmental tax imposition. For the idealized model, the direct method of measurement is the one that best corresponds to the polluting capacity principle and the polluter pays principle. If impossible to acquire the actual measurements, the objective methods of quantification should be used provisionally, to obtain an environmental objective at minimum cost to the state. In any case, the indirect estimation should be applied in cases of anomalies in the results of sampling or on cases referred on art. 53 of the General Tax Law of Spain.

*Twelfth.* The data collected on revenues from autonomic taxes on emissions from land to sea prove our theory that economists can not assign to these figures the ability to replace other fiscal taxes: their end is environmental and the revenue from these taxes should be dedicated to environmental goal. The theory of the double dividend is to be re-interpreted by legal science, keeping the first dividend as the environmental benefit, while the second dividend is limited to the revenue to meet the environmental purposes (at least partially), having no fiscal purpose tax that could support other taxes based on income, wealth or consumption. The goal of Administration is not collect, nor eliminate the necessary production to the economy, but reduce pollution and promote the protection of nature to a sustainable limit.

*Thirteenth.* Based on the Spanish experience, it was systematized and created an integrated model of State intervention, which is based on constitutional and international guidelines for environmental protection. This model aims to reduce pollutants that affect the marine environment through coordinated endeavors between the various instruments available to governments, enhancing and shaping the nature inherent in each instrument for a new methodology, in which the joint application relativize the radical concepts hitherto held, intervening more efficiently in the environment (final objective of all these instruments) and allows the quality of life and its preservation as a fundamental right.

*Fourteenth.* Our proposal requires a prior legal authorization to preserve the principle of the supremacy of the rule and enforce the preventive and repressive administration in controlling the quality of coastal waters. This authorization will allow the registration of the polluting activity and its agents, facilitating the control and monitoring of effluents. The prohibition to pollute is the central figure of the prior control of discharges (direct intervention), which responds more effectively to the problems plaguing the planning for the short, medium and long term sustainable development policies, ensuring the evidence of prior circumstances that revolve around the activity and the peculiarities of each region affected. The State becomes obliged to make a permanent control *ex ante* and *ex post* (revision and withdrawal of authorization, or investigate the locations), while the license holder has to fulfill the obligations imposed in the authorization, under penalty will be applied sanctions, complaint obligation or to revoke the authorization. The value of this authorization does not correspond to the costs of

environmental damage caused by the discharge of effluent, but its only limited to the cost of administrative activities of registration, control and surveillance, while the unauthorized discharges (in violation of the conditions of authorization or by the noncompliance of tax obligations) will undergo the punitive power.

*Fifteenth.* The integrated model of State intervention presented has as the central figure an *imposto* to reduce allowed emissions. The *imposto* is the instrument that best proves itself capable of tackling environmental problems, since it has no limitations regarding to the identification of the elogical purpose and its taxable event is related to the pollution capacity, and also is better suited for quantifying the tax according to the impossibility of measuring the actual ecological use, while it fits perfectly as a mechanism to motivates polluters to decrease contamination, and achieves pre-determined environmental policy standards. However, we emphasize that this figure should integrate a system of State intervention mechanisms, which will require an administrative fee for the authorization, prior to the tax on emissions (*imposto*), while it should provide penalties for noncompliance with the permit or the environmental tax. In its essence, this system seeks to systematize the intervention methods hitherto applied in a fragmented way, without ignoring the importance of advanced indirect instruments, which transfer to the individual the option to pollute less and pay less tax, or contaminate and tax in greater proportion. Moreover, it provides the possibility of establishing a trade in emission limits at international level, which can control overall levels of emissions. The proposed structure allows to take advantage of the institutions, structure and administration staff for the same common goal, avoiding unnecessary bureaucracy and costs, and encouraging research and use of advanced technologies by industryis. Besides, other indirect financial instruments may integrate the proposed model, when verified the need for its implementation in a particular case.

*Sixteenth.* The quantification of the environmental tax on wastewater from land-to-sea emissions will be measured by the quantity and quality of pollution produced by the polluter (chemical or temperature change), measuring the intensity of the pollutant behavior. The tax base will be determined by the amount of pollutant on the emission performed during the fiscal year, and the amount of the pollutant is the sum of the all the units of pollutants in an annex to the Law, to be determined by technical and scientific studies. Thus, the tax base will be measured

in units of pollution, while the tax rate shall be fixed. The full tax quota of the model proposes that the tax base is multiplied by the tax rate and the correction coefficients, which allow a better shaping of the tax to the environmental needs. The correction coefficients consider the type, place and form of effluents, assigning values that allow a better approximation of the tax to the negative impacts of the polluting-taxpayers on the marine environment.

*Seventeenth.* In Brazil, we do not believe in the necessity to create a new hybrid tax figure, as argued by some authors in Spain to defend the *cânon*. The creation of a new tax figure does not represent any change in the existing tax system that would promote an environmental benefit. The only purpose for such nomenclature would be to conceal possible illegalities in the formal establishment of a tax figure not recognized by law, or even to avoid negative effects on political purposes by a new tax levy. Consequently, there is no need to create a new tax figure to apply an environmental tax on emissions of wastewater from land to sea, which could even hinder the already difficult and confusing dynamics of the Brazilian tax system.

*Eighteenth.* The fee for authorization for the registration, control and surveillance, may be applied directly in Brazil without major constitutional or infra-constitutional changes, being sufficient the creation of a specific law for this environmental goal and that is in accordance with the provisions of the existing Brazilian Constitution and the Nacional Tax Code of Brazil. In what concerns the substantive competence to establish an environmental tax, the Brazilian Constitution determines the common competence of the Union, States, Federal District, and Municipalities to protect the environment and combat pollution in any form (art. 28, item VI), whereas, despite the coastal zone being a public good of the Union (art. 20), the Constitution and infra-constitutional legislation determine the integrated and coordinated management of the economic mechanisms that guarantee the Coastal Management Plan (according to the Brazilian Law 7.661/88 and the Federal Decree 5.300/04, both that institute and regulate the National Plan of Coastal Management). Therefore, in the material aspect, the Brazilian Constitutional contemplates sufficient devices to establish an environmental tax, including an environmental tax on emissions to the coastal zone. The taxing power to establish the environmental tax on emissions in Brazil from land to sea requires on the one hand, the creation of a supplementary law or change the current



National Tax Code allowing the creation of environmental taxes and on the other hand, a Constitutional amendment in art. 167, item IV, to be added in the list of exceptions the possibility of linking environmental tax revenues to the ecological purpose, which in our case is reflected in the allocation of revenue from environmental tax on emissions from land to sea to an environmental expenditure in these areas, or to manage a specific fund, or be destined to any environmental agency in concrete. Specifically, we advocate the modification of the National Tax Code (which has hierarchy of complementary law), especially its art. 5º, incorporating the environmental tax as a special legal regime, within constitutional limits. This would allow not only the inclusion of the environmental tax on emissions from land to the sea, but also allow the incorporation of other environmental taxes.

*Nineteenth.* The application of environmental taxes may be revealed as one of the best ways to start the decentralization of powers in Brazil, especially by giving States and municipalities the charge to take responsibility for the environment. In fact, we believe that implementation of environmental taxes under the constitutional perspective is somewhat encouraged in Brazil, and may reveal itself as a means of inducing cleaner behavior or less degrading actions to the environment, at the same time that it can handle the costs of works and services related to environmental matters. The model we propose can merge the interests of the federation and the autonomy of federal entities, making the best use of the existing public intervention techniques, creating a pilot project to be studied and adapted in practice, and that after a correct modeling in the concrete case, will serve as a starting point for other environmental taxes, that in turn may one day culminate in a true "green extra-fiscal reform" in Brazil. Perhaps the biggest problem of the proposals made so far are the megalomaniac characteristics, that is, seeking to insert a heavy tax reform in a system that can not support these changes, for the simple fact that the practice in some countries with high economic development and reduced territory have achieved success in the implementation of these taxes. We propose the implementation of a tribute in particular, within the powers of environmental authorities of the Federation, determining its viability. From this first implementation and the achievement of positive results within the Brazilian territory, will be much easier to sustain an environmental taxation in Brazil and defend a proposal before the legislative bodies of the political entities of this country. It will be an investment in finding the capacity to implement in the Brazilian legal system a simple environmental tax, that is completely justified constitutionally,

tax and environmentally, to serve as a test to a future tax investment in the extra-fiscal green sector. Therefore, this proposal goes beyond the theoretical limits that would normally limit the generality of the proposals already defended by the doctrine in Brazil, and reaches a structured and concrete model, which will serve as a basis for planning of coastal areas, which have been for long overlooked by public policies. Thus, there is a rigid tax custom and a conservative view that tries to dissipate the need for an adjustment of the tax system to new social demands imposed by a society in constant evolution. We understand that the tax figure *imposto* can be imposed in Brazil as a central character in the tax model to be established in order to discourage and internalize the marginal external costs to polluters.